



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Municipiului București



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail :contestatii.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. / .2009

privind soluționarea contestației formulate de

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

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice Z, prin adresa nr. Z, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. Z, cu privire la contestația formulată de S.C. Z S.R.L..

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. Z emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. Z pentru suma totală de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorari de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Z lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;
- Z lei - majorari de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

În conformitate cu adresa nr. Z a Direcției generale a finanțelor publice Z și cu adresa nr. Z a S.C. Z S.R.L., contestația a fost depusă "în mod eronat" la Curtea de Apel Z în data de Z.

La data de Z, "instanța a dispus transmiterea unui exemplar al contestației administrative organului fiscal emitent căruia îi era adresată de altfel contestația".

În aceste condiții, contestația formulată de S.C. Z S.R.L. a fost depusă la Curtea de Apel Z în data de Z, în termenul prevăzut de art. 207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, față de data de Z, data comunicării deciziei de impunere nr. Z înscrisă pe confirmarea de primire anexată la dosarul cauzei.

Constatand că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. Z S.R.L..

I. Prin contestația formulată, S.C. Z S.R.L. invoca în susținerea cauzei următoarele argumente:

Societatea contestatoare arată că taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei Z – Z a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de S.C. Z S.R.L. împotriva actului administrativ fiscal rezultat în urma acestei inspecții fiscale.

I. Impozit pe profit

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **Z lei**, societatea contestatoare arată că acesta rezultă din *“neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor facute cu apa minerală facturată de S.C. Z S.R.L.”*.

S.C. Z S.R.L. susține că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod eronat că *“subcontractarea sau cesionarea drepturilor de exploatare a produsului minier apă naturală fără aprobarea expresă a Z este nulă de drept”*, întrucât temeiul de drept invocat, respectiv art. 14 din Legea minelor nr. 61/1998, a fost abrogat la data de 27.03.2003 prin Legea nr. 85/2003.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea utilajelor achiziționate cu factura fiscală nr. X reprezentând două mașini de aplicare manere la box-uri, S.C. Z S.R.L. susține că neacordarea deductibilității acestor cheltuieli este *“lipsita de temei legal și nesustinută de dovedirea în realitate a vreunei atitudini fiscale culpabile”*.

Societatea contestatoare arată că organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile *“nu pentru motive obiective ... ci pentru că factura furnizorului nu are toate datele care să poată conduce la identificarea în teren a utilajelor, pentru că avem cu furnizorul o relație comercială caracterizată de caracter ocazional, pentru că marfurile ar fi fost plătite cu banii reprezentând aportul anumitor persoane”*.

3. Referitor la cheltuielile cu amortizarea utilajelor achiziționate de la S.C. Z S.R.L., S.C. Z S.R.L. și S.C. Z S.R.L., societatea contestatoare arată că în *“precedentul raport de inspecție fiscală s-a apreciat că nedeductibila taxă pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi”* și că organul de inspecție fiscală a omis faptul că Direcția generală de soluționare a contestațiilor *“a suspendat soluționarea contestației pe motiv că derularea*

unor cercetari penale are o inraurire hotaratoare asupra temeiniciei celor constatate”.

De asemenea, S.C. Z S.R.L. sustine ca nu poate fi culpabilizata pentru faptul ca furnizorul *“nu functioneaza la sediul social, ...nu depune deconturile de taxa pe valoarea adaugata, ... nu plateste taxa pe valoarea adaugata colectata”*, iar *“Garda Financiara nu confirma realitatea anumitor tranzactii”*.

4. In ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. Z S.R.L., societatea contestatoare arata ca activitatea de consultanta a fost efectiv prestata in baza unui contract incheiat intre parti.

De asemenea, S.C. Z S.R.L. sustine ca urmare a activitatii de consultanta desfasurata de S.C. Z S.R.L., societatea *“a reusit sa incaseze din piata o serie de debite restante aproape de prescriere si tocmai de aceea aceasta activitate a fost apreciata la nivelul conducerii societatii ca fiind necesara”* si ca aceste recuperari fiind efectuate *“de multe ori doar pe calea unor apeluri telefonice ... acestea nu pot fi cuantificate prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, etc., insa rezultatele au adus un beneficiu societatii”*.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca neacordarea deductibilitatii acestor cheltuieli *“conduce in mod cert la dubla impunere”* si ca daca serviciile facturate de S.C. Z S.R.L. nu erau efectiv prestate, S.C. Z S.R.L. avea posibilitatea de a rezilia contractul si de a nu achita facturile.

5. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanta juridica prestate de ZZ, societatea contestatoare arata ca serviciile de asistenta juridica au fost efectiv prestate in baza unui contract incheiat pentru o perioada nedeterminata si ca *“masura dispusa de organul fiscal este abuziva si conduce si de aceasta data la dubla impunere”* in sensul ca *“societatea este artificial impovarata cu plata unui impozit pe profit pentru o suma care a iesit din patrimoniu”*.

De asemenea, S.C. Z S.R.L. arata ca nu poate pune la dispozitia organului de inspectie fiscala acte, cereri, intampinari, concluzii scrise intocmite de cabinetul de avocatura, acestea avand caracter confidential.

Societatea contestatoare mai arata ca *“asistenta juridica nu presupune intotdeauna incheierea de acte, ea putand fi acordata oral...si are in principal un caracter de preventie, merit sa conduca la neimplicarea societatii in litigii”*.

S.C. Z S.R.L. sustine ca necesitatea acestui contract poate fi justificata *“si doar prin contestatia formulata impotriva acestei decizii de impunere si a precedentei”*.

II. Taxa pe valoarea adaugata

1. Privitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de S.C. Z S.R.L., societatea contestatoare arata ca organul de inspectie fiscala “a procedat in mod incorect stabilind ca aceste facturi sunt emise in baza unei conventii nule de drept” avand in vedere ca temeiul legal invocat a fost abrogat expres din data de Z.

De asemenea, S.C. Z S.R.L. sustine ca neacordarea dreptului de deducere a acestei taxe pe valoarea adaugata conduce la o dubla impunere in conditiile in care S.C. Z S.R.L. nu este exonerata de la plata taxei pe valoarea adaugata in cauza.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de S.C. Z S.R.L. si ZZ, societatea contestatoare arata ca neacordarea dreptului de deducere are ca efect “o dubla impunere in sensul ca aceasta taxa pe valoarea adaugata a fost platita de catre furnizorii de servicii iar statul nu are dreptul sa o pretinda inca o data de la S.C. Z S.R.L”.

III. Varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate

S.C. Z S.R.L. sustine ca organul de inspectie fiscala “s-a raportat pentru anul fiscal Z la un act normativ abrogat expres”, respectiv O.U.G. nr. 102/1999 care a fost abrogata prin Legea nr. 448/2006.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca debitele stabilite “sunt rezultatul unor greseli de calcul si nici nu sunt dovedite cu documente”.

II. Prin decizia de impunere nr. Z organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Z au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. Z:

Verificarea a vizat urmatoarele perioade:

- | | |
|--|-------|
| - impozit pe profit | Z – Z |
| - taxa pe valoarea adaugata | Z – Z |
| - varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate | Z – Z |

S.C. Z S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat care are ca obiect de activitate productia si imbutelierea de ape minerale.

I. Impozit pe profit

In urma verificarii efectuate s-a constatat ca urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal:

1. Organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada X - X S.C. Z S.R.L. a inregistrat cheltuieli cu apa minerala carbogazoasa si apa plata furnizata de S.C. Z S.R.L..

S.C. Z S.R.L. a incheiat cu Z, proprietarul apei minerale din perimetrele de exploatare Z – Z si Z, contractul nr. Z in care se stabileste ca subcontractarea sau cesionarea drepturilor de exploatare dobandite de S.C. Z S.R.L. se poate face numai cu acordul scris al Z.

In aceste conditii si avand in vedere prevederile art, 14 din Legea minelor nr. 61/1998, organul de inspectie fiscala a stabilit ca *“orice transfer realizat fara aprobarea Z este nul de drept”*.

Avand in vedere faptul ca *“exploatarea izvoarelor de apa minerala s-a facut exclusiv de catre S.C. Z S.R.L. cu personalul propriu, aceasta fiind proprietara conductei de aductiune si a tuturor utilajelor necesare captarii apei minerale de la cele doua izvoare”*, organul de inspectie fiscala a stabilit ca facturile emise de S.C. Z S.R.L. pentru produsul apa minerala naturala, nu constituie documente justificative pentru aceste cheltuieli.

In baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli inregistrate in perioada Z – Z nu sunt deductibile fiscal si a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

2.A. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. a inregistrat cheltuieli cu amortizarea a doua masini de aplicare manere la box-uri ce au facut obiectul facturii nr. Z emisa de S.C. Z S.R.L. Z.

Cu privire la aceasta achizitie, prin procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal Z in data de Z s-a stabilit ca cele doua masini au fost achizitionate de S.C. Z S.R.L. Z de la S.C, Z S.R.L. Z, societate la al carei sediu social declarat domiciliu persoane fizice.

De asemenea, prin procesul verbal incheiat in data de Z s-a stabilit ca factura nr. Z emisa de S.C. Z S.R.L. Z *“nu contine toate datele care sa poata duce la individualizarea si identificarea in teren a masinilor de aplicat manere la box-uri”*, ca relatia comerciala cu acest furnizor are un caracter ocazional si ca aceasta factura a fost achitata cu bani provenind din aportul personal al asociatului Z si al altor persoane fizice.

Fata de aceste constatari s-a stabilit ca amortizarea acestor masini inregistrata in perioada Z – Z nu este deductibila fiscal.

Urmare a inspectiei fiscale materializata prin decizia de impunere nr. Z, contestata, s-a constatat ca S.C. Z S.R.L. a *“continuat sa inregistreze pe cheltuieli deductibile fiscal amortizarea acestor utilaje ulterior datei de X”*.

2.B.1. La verificarea anterioara materializata prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de Z, s-a constatat ca S.C. Z S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta facturilor de achizitie utilaje emise de S.C. Z S.R.L. Z in luna Z.

Utilajele in cauza au fost achizitionate de S.C. Z S.R.L. Z de la S.C. Z S.R.L. care la randul sau le achizitionase de la S.C. Z S.R.L., societate ce nu a putut fi identificata la sediul social declarat.

De asemenea, cu privire la S.C. Z S.R.L., in rechizitoriul intocmit in dosarul nr. Z din data de Z de catre Z din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie, se precizeaza ca aceasta societate "*nu functioneaza si nici nu desfasoara activitati economice la sediile declarate ori la punctele de lucru inregistrate*".

Totodata s-a constatat ca utilajele facturate intre aceste societati nu au fost deplasate din amplasamentul lor la schimbarea proprietarului, ca prin aceste facturari succesive valoarea acestora a fost majorata de Z ori si ca aceste facturi nu au fost achitate.

Avand in vedere faptul ca taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei a fost dedusa din facturi de achizitie de utilaje emise in luna Z, conform O.U.G. nr. 17/2000 si H.G. nr. 401/2000, pentru a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata era obligatorie achitarea furnizorilor.

2.B.2. S.C. Z S.R.L. a dedus in luna Z taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta facturii fiscale seria Z nr. X emisa de S.C. Z S.R.L. Z reprezentand contravaloarea schimbator de caldura, pasteurizator si pompe reciclare.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca factura in cauza are serie de Z nefiind achizitionata de la organele fiscale ale judetului Z pe raza caruia furnizorul isi are sediul.

De asemenea, in urma verificarii efectuate de Garda Financiara sectia Z, a rezultat ca S.C. Z S.R.L. Z a achizitionat utilajele ce fac obiectul facturii seria Z nr. Z de la S.C. Z S.R.L. Z.

Referitor la aceste doua societati comerciale, in rechizitoriul intocmit in dosarul nr. Z in data de Z de catre Z din cadru Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie, se precizeaza ca acestea "*nu functioneaza si nici nu desfasoara activitati economice la sediile declarate sau la punctele de lucru inregistrate*", iar S.C. Z S.R.L. "*nu a functionat niciodata la sediul social declarat, nu a depus bilanturi dupa Z si declaratii privind obligatiile de plata la bugetul de stat si deconturi de taxa pe valoarea adaugata din luna X*".

2.B.3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. a dedus in luna Z taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si in luna Z in suma de Z lei in baza facturilor emise de S.C. Z S.R.L. Z.

In urma verificarii s-a constatat ca mijloacele fixe ce fac obiectul acestor facturi provin de la S.C. Z S.R.L. care le-a achizitionat de la S.C. Z S.R.L. Z.

De asemenea, s-a constatat ca la schimbarea proprietarului aceste utilaje nu au fost deplasate din amplasamentul lor, iar in urma facturarii succesive, valoarea unor utilaje a fost majorata de Z ori.

In rechizitoriul intocmit la dosarul nr. Z din X de catre Z din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie se precizeaza ca

S.C. Z S.R.L. si S.C. Z S.R.L. *“nu functioneaza si nici nu desfasoara activitati economice la sediile declarate ori la punctele de lucru inregistrate”*.

Avand in vedere constatările prezentate anterior si in baza art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea acestor utilaje inregistrate in perioada Z – Z si a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

3. Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare a inregistrat in perioada Z – Z cheltuieli cu servicii de consultanta in baza acordului incheiat cu S.C. Z S.R.L..

Avand in vedere prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cat si faptul ca S.C. Z S.R.L. nu a prezentat nici un document care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de Z lei, accesorii aferente in suma de Z lei si a diminuat pierderea inregistrata de societate in anul Z cu suma de Z lei.

4. In perioada Z – Z, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu servicii de consultanta juridica in baza contractului cadru de asistenta juridica incheiat cu ZZ.

Avand in vedere prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cat si faptul ca societatea contestatoare a prezentat in sustinere pentru o parte a perioadei verificate contestatii, plangeri, intampinari, adrese, organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru lunile in care nu au fost prezentate documente, cheltuielile nu sunt deductibile fiscal.

Aferent cheltuielilor nedeductibile, organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de Z lei, accesorii in suma de Z lei si a diminuat pierderea inregistrata de societate in anul Z cu suma de Z lei.

II. Taxa pe valoarea adaugata

1. Organul de inspectie fiscala a stabilit, in baza art. 145 alin. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003, ca S.C. Z S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor efectuate in perioada Z – Z cu S.C. Z S.R.L. avand ca obiect produsul minier “apa minerala naturala” rezultat din sursele aferente perimetrelor de exploatare Z si Z.

In aceste conditii, s-a stabilit ca societatea contestatoare datoreaza taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

2. Organul de inspectie fiscala a stabilit, in temeiul art. 145 alin. 2 si alin. 3 din Legea nr. 571/2003, ca societatea contestatoare nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta facturilor emise de S.C. Z S.R.L. si a taxei pe valoarea adaugata in suma de Z lei aferenta facturilor emise de ZZ.

In concluzie, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. Z S.R.L. datoreaza taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

III. Fondul privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap

Verificarea a vizat perioada Z – Z, dar intrucat “s-au constatat deficiente pentru aceasta perioada”, in conformitate cu prevederile art. 98 alin. 3 lit. a), b) si c) din H.G. nr. 92/2003, organul de inspectie fiscala a extins perioada verificata incepand cu Z.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. nu a inregistrat, constituit, declarat si virat partial obligatia la fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, asa cum prevede O.U.G. nr. 102/1999, Legea nr. 519/2002 si Legea nr. 343/2004.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a constatat ca “societatea nu a solicitat trimestrial asa cum prevede art. 43 alin. 2 din O.U.G. nr. 102/1999 repartizarea de persoane cu handicap si in consecinta nu poate fi absolvita de la plata pentru lunile cand nu a constituit si virat aceasta obligatie”.

In aceste conditii, s-a stabilit o obligatie suplimentara de plata datorata pentru perioada Z – Z in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Verificarea a vizat urmatoarele perioade:

- | | |
|--|-------|
| - impozit pe profit | Z – Z |
| - taxa pe valoarea adăugată | Z – Z |
| - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate | Z – Z |

CAPITOLUL I. **IMPOZIT PE PROFIT**

Verificarea a vizat perioada Z – Z.

1.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de Z lei, accesoriile aferente în sumă de Z lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și accesoriile aferente în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității neacordării deductibilității cheltuielilor cu materia primă - apa minerală carbogazoasă și apa plată și a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe motiv de nulitate a contractului de cesiune nr. Z, în condițiile în care această nulitate nu a fost constatată de instanță printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada X - X, S.C. Z S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu materia primă - apa minerală carbogazoasă și apa plată și a dedus taxa pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de S.C. Z S.R.L. conform prevederilor din contractul de cesiune de contract nr. Z și contractul de asociere în participațiune nr. Z.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a stabilit că S.C. Z S.R.L. nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. Z S.R.L. în baza contractului de asociere în participațiune nr. Z reprezentând contravaloarea materiei prime - apă minerală carbogazoasă și apă plată întrucât cesionarea dreptului de exploatare a izvoarelor de apă minerală este nulă.

Conform contractului de cesiune de contract nr. Z, cedenta - S.C. Z S.R.L. transmite cu titlu gratuit cesionarei - S.C. Z S.R.L. "*beneficiul contractului nr. X, împreună cu toate drepturile și obligațiile aferente*" întrucât cedenta "*a închis punctul de lucru din Z, str. X nr. X, județ Z și se află în imposibilitatea de a mai beneficia de prevederile contractului initial nr. X*".

În aceeași dată, Z, S.C. Z S.R.L. și S.C. Z S.R.L. au încheiat contractul de asociere în participațiune nr. Z ce are ca obiect producerea și comercializarea de ape minerale naturale.

Potrivit contractului de asociere în participațiune nr. Z, S.C. Z S.R.L. aduce ca aport la asociere linia automată de îmbuteliere la 5 litri și "*dreptul de exploatare al izvorului de captare a apei minerale naturale F& – Z cât și al izvorului de captare a apei minerale naturale plate Z – X, cât și denumirea marcii <<&>>*".

S.C. Z S.R.L. aduce ca aport la asociere spațiile necesare amplasării utilajelor, stația de deferizare, personalul muncitor, și asigură "*fondurile bănești necesare începerii activității*".

De asemenea, "*contravaloarea facturilor pe care le emite lunar Z către S.C. Z S.R.L. vor fi plătite de S.C. Z S.R.L.*", așa cum se stabilește la art. X. pct. X din contract.

Organul de inspecție fiscală a încadrat cheltuielile cu materia primă - apa minerala carbogazoasă și apa plată refacturate de S.C. Z S.R.L. ca fiind nedeductibile fiscal pe considerentul că facturile emise de S.C. Z S.R.L. nu reprezintă document justificativ.

Facturile în cauză nu reprezintă documente justificative întrucât, așa cum se precizează la pagina X din raportul de inspecție fiscală nr. Z în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, *“ținând cont de prevederile Legii minelor nr. 61/1998 și de contractul inițial încheiat cu Z, inspectorii fiscali nu iau în considerare tranzacția prin care S.C. Z S.R.L. Z revinde către S.C. Z S.R.L. produsul minier “apă minerală naturală” la prețul facturat de Z fără t.v.a., considerând că facturile emise nu constituie document justificativ în accepțiunea Legii contabilității nr. 82/1991 republicată”*.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) și ale art. 145 alin. 7 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu materia primă - apa minerala carbogazoasă și apa plată refacturate de S.C. Z S.R.L. nu sunt deductibile fiscal și că S.C. Z S.R.L. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

În drept, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor, art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, precizează:

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

[...]

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

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”.

În ceea ce privește deducerea taxei pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“ ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile;”

*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);

ART. 155

Facturarea [...]

(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 [153¹](#), 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. 125¹](#) alin. (3) în definiția 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”.

Conform textelor de lege sus invocate, cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă au corespondent în veniturile impozabile realizate de contribuabil și sunt înregistrate în baza unui document justificativ care să probeze efectuarea operațiunii economice iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se impune ca marfa achiziționată să fie destinată în folosul operațiunilor taxabile și factura de achiziție să fie completată cu toate informațiile enumerate la art. 155 (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, în raport de temeiul legal invocat, organul de inspecție fiscală avea obligația de a verifica dacă facturile emise de S.C. Z S.R.L. reprezentând contravaloarea materiei prime - apa minerala carbogazoasă și apa plată au calitatea de document justificativ și cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și dacă cheltuielile înregistrate în baza acestor facturi au fost efectuate în vederea realizării de venituri impozabile iar marfa - apa minerala carbogazoasă și apa plată a fost utilizată pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Or, organul de inspecție fiscală a stabilit că facturile în cauză nu au calitatea de documente justificative “ținând cont de prevederile Legii minelor nr. 61/1998 și de contractul inițial încheiat cu Z”, în sensul că transferul realizat prin contractul de cesiune de contract nr. Z fără respectarea prevederilor art. 14(1) din Legea minelor nr. 61/1998 “este nul de drept” și, pe cale de consecință, facturile emise în acest context nu au calitatea de document justificativ.

Referitor la contractul de cesiune de contract nr. Z care are ca obiect cedarea de către S.C. Z S.R.L. a “beneficiului contractului nr. Z împreună cu toate drepturile și obligațiile aferente” societății contestatoare, se reține că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. Z în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată nu rezultă care sunt părțile, obiectul și condițiile impuse prin contractul nr. X.

În ceea ce privește contractul de asociere în participațiune nr. Z, se reține că organul de inspecție fiscală nu a analizat dacă acesta a fost executat conform prevederilor legale, respectiv dacă părțile care au încheiat contractul de asociere au transmis pe bază de decont veniturile și cheltuielile și dacă cheltuielile înregistrate de asociere au avut corespondent în veniturile acesteia.

De asemenea, se reține că organul de inspecție fiscală nu a analizat dacă refacturarea materiei prime - apa minerala carbogazoasă și apa plată de către S.C. Z S.R.L. poate fi încadrată ca fiind o operațiune economică aparținând asocierii în participațiune sau reprezintă o operațiune de livrare de bunuri între S.C. Z S.R.L. și S.C. Z S.R.L. independentă față de contractul de asociere în participațiune nr. Z.

În ceea ce privește neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor înregistrate de S.C. Z S.R.L. în baza facturilor emise de S.C. Z S.R.L. și reprezentând contravaloarea materiei prime - apa minerala carbogazoasă și apa plată, se reține că organul de inspecție fiscală nu a analizat din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli, respectiv nu a verificat dacă aferent acestor cheltuieli societatea contestatoare a înregistrat venituri și dacă documentele în baza cărora au fost înregistrate au calitatea de documente justificative.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, se reține că organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru *“taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada Z – Z între S.C. Z S.R.L. și S.C. Z S.R.L. având ca obiect produsul minier – apă minerală naturală”* societatea contestatoare nu își poate exercita dreptul de deducere *“având în vedere cele consemnate la capitolul Z lit. Z din prezentul act de control”*, respectiv faptul că pentru nerespectarea prevederilor Legii minelor nr. 61/1998 cesionarea dreptului de exploatare a izvoarelor de apă minerală a fost considerată ca fiind nulă.

Așadar, organul de inspecție fiscală a stabilit că S.C. Z S.R.L. nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. Z S.R.L. reprezentând contravaloarea materiei prime - apă minerală carbogazoasă și apă plată fără a analiza operațiunea economică în cauză din punct de vedere fiscal, fără a aplica legea fiscală incidentă în domeniu, ci invocând nulitatea absolută a contractului de cesiune de contract nr. Z în lipsa unei hotărâri judecătorești.

În concluzie, se reține că organul de inspecție fiscală și-a întemeiat neacordarea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli și neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă pe faptul că facturile emise de S.C. Z S.R.L. nu reprezintă documente justificative fiind întocmite ca urmare a cesionării dreptului de exploatare a izvoarelor de apă minerală, cesionare care potrivit Legii minelor nr. 61/1998, este nulă.

Cu privire la nulitatea cesionării dreptului de exploatare a izvoarelor de apă minerală în raport de care organul de inspecție fiscală a stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu materia primă - apa minerala carbogazoasă și apa plată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Direcției generale juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. X un punct de vedere.

Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. X, arată că *“cele două contracte care fac obiectul analizei nu pot coexista concomitent”* și apreciază că *“efecte a produs contractul de cesiune de contract nr. Z , cu atât mai mult cu cât instanța nu a pronunțat vreo hotărâre prin care să constate nulitatea absolută a contractului*

de cesiune și având în vedere conținutul economic al operațiunilor desfășurate între părți”.

De asemenea, Direcția generală juridică precizează faptul că *“potrivit doctrinei juridice, nulitatea absolută poate fi invocată de oricine are un interes iar acțiunea în nulitatea absolută este imprescriptibilă”* dar opinează că *“o astfel de acțiune poate fi formulată de organul fiscal oricând, însă în ceea ce privește dreptul de valorificare, aceasta se poate realiza doar înăuntrul termenului de 5 ani prevăzut de art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare”*.

În concluzie, Direcția generală juridică arată că *“având în vedere că nulitatea reprezintă lipsirea de efecte a unui act juridic încheiat cu nerespectarea normelor privind condițiile de validitate, ținând seama de faptul că nulitatea absolută se valorifică numai pe cale judiciară, apreciem că în lipsa unei hotărâri judecătorești, actul juridic încheiat de părți nu poate fi lipsit în tot sau în parte de efectele în vederea cărora a fost încheiat”*.

Așadar, nulitatea absolută a unui act juridic se stabilește pe cale judiciară, până la pronunțarea unei hotărâri judecătorești actul producând efectele pentru care a fost încheiat.

Or, din raportul de inspecție fiscală nr. Z în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată nu rezultă dacă cu privire la nulitatea absolută a contractului de cesiune de contract nr. Z s-a pronunțat o hotărâre judecătorească astfel încât contractul în cauză să poată fi considerat ca neproducând efecte.

Având în vedere reținerile anterioare cât și prevederile art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează că *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, decizia de impunere nr. Z emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. Z va fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de Z lei rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale cheltuielilor înregistrate în baza facturilor emise de S.C. Z S.R.L. și pentru accesoriile aferente în sumă de Z lei, urmând ca la refacerea controlului să se aibă în vedere strict reținerile din prezenta decizie, prevederile legale aplicabile, punctul de vedere al Direcției generale juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr. Z și susținerile societății contestatoare.

1.2. Referitor la impozitul pe profit în suma de Z lei rezultat din neacordarea deductibilității cheltuielilor cu amortizarea unor mijloace fixe și accesoriile aferente în suma de Z lei, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu

solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care achizitiile mijloacelor fixe in cauza fac obiectul plangerii penale nr. Z.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. nu beneficiaza de dreptul de a deduce cheltuielile cu amortizarea unor utilaje si echipamente pentru care, prin raportul de inspectie fiscala nr. Z incheiat de Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii Z, s-a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei acestora.

In baza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. Z, organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii Z a intocmit plangerea penala nr. Z prin care se solicita cercetarea penala a administratorului S.C. Z S.R.L. din perioada Z – Z in legatura cu achizitiile de utilaje si echipamente de la S.C. Z S.R.L. Z, S.C. Z S.R.L. Z si S.C. Z S.R.L. Z.

Prin Decizia nr. Z, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a suspendat solutionarea contestatiei formulate de S.C. Z S.R.L. impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. Z, pana la pronuntarea de catre instanta a unei solutii definitive si irevocabile cu privire la realitatea si legalitatea tranzactiilor dintre societatea contestatoare si S.C. Z S.R.L. Z, S.C. Z S.R.L. Z si S.C. Z S.R.L. Z.

Totodata, in raportul de inspectie fiscala nr. Z in baza caruia s-a emis decizia de impunere ce face obiectul prezentei contestatii, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. a *“continuat sa inregistreze pe cheltuieli deductibile fiscal amortizarea acestor utilaje ulterior datei de Z”* in conditiile in care prin procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal Z in data de Z s-a stabilit ca nu este deductibila fiscal cheltuiala cu amortizarea celor doua masini achizitionate de la S.C. Z S.R.L. Z.

De asemenea, este consemnat faptul ca S.C. Z S.R.L. Z a justificat provenienta celor doua masini cu o factura emisa de S.C. Z S.R.L., societate in legatura cu care, in rechizitoriul intocmit in dosarul nr. Z din data de Z de catre Z din cadrul Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie, se precizeaza ca *“nu functioneaza si nici nu desfasoara activitati economice la sediile declarate ori la punctele de lucru inregistrate”*.

In consecinta, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. Z S.R.L. nu beneficiaza de dreptul de a deduce cheltuielile cu amortizarea acestor masini, utilaje si echipamente si a calculat in sarcina societatii un impozit pe profit suplimentar in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Fata de textul de lege sus invocat si avand in vedere starea de fapt prezentata anterior, se retine ca organul de solutionare nu este in masura a se pronunta asupra deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu amortizarea acestor acestor masini, utilaje si echipamente atata timp cat instantele nu s-au pronuntat definitiv si irevocabil cu privire la realitatea si legalitatea tranzactiilor dintre S.C. Z S.R.L. si S.C. Z S.R.L. Z, S.C. Z S.R.L. Z, S.C. Z S.R.L. Z, S.C. Z S.R.L. Z si implicit S.C. Z S.R.L..

Mai mult, numai dupa pronuntarea instantei, organul de solutionare va fi in masura sa stabileasca daca masinile, utilajele si echipamentele ce fac obiectul acestor tranzactii au apartinut S.C. Z S.R.L., daca au fost folosite de societate in scopul desfasurarii obiectului de activitate si, pe cale de consecinta, sa procedeze la incadrarea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor cu amortizarea acestor mijloace fixe.

In aceste conditii, pana la pronuntarea unei solutii definitive si irevocabile pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de S.C. Z S.R.L. pentru capatul de cerere vizand impozitul pe profit in suma de Z lei rezultat ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, si accesoriile aferente in suma de Z lei.

Procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu prevederile art. 214 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, care precizeaza urmatoarele:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu”.

1.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de Z lei și accesoriile aferente în sumă totală de Z lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu servicii de consultanță, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte realitatea prestării.

În fapt, în perioada Z – Z, S.C. Z S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță în baza contractului încheiat cu S.C. Z S.R.L. pentru care nu a prezentat documente care să facă dovada prestării efective a serviciilor.

De asemenea, în perioada Z – Z, S.C. Z S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță juridică în baza contractului cadru de asistență juridică încheiat în data de Z cu ZZ fără a prezenta documente justificative pentru întreaga perioadă.

În drept, art. 21(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte".

Cu privire la acest articol, punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face următoarele precizări:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare:

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

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al acestor cheltuieli de prestarea efectivă a serviciilor probată prin documente justificative care să ateste că serviciile în cauză au fost executate.

Referitor la existența documentelor justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu servicii de consultanță, se reține că în contestația formulată, S.C. Z S.R.L. susține că activitatea de consultanță a fost efectiv prestă de S.C. Z S.R.L. în baza unui contract și că serviciile au constat în recuperări care erau efectuate "de multe ori doar pe calea unor apeluri telefonice", fapt pentru care „acestea nu pot fi cuantificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc., însă rezultatele au adus un beneficiu societății".

În ceea ce privește cheltuielile cu servicii de consultanță juridică, se reține că S.C. Z S.R.L. a prezentat în susținere pentru o parte a perioadei verificate contestații, plângeri, întâmpinări, adrese întocmite de cabinetul de avocatură, pentru restul perioadei susținând prin contestație că nu poate pune la dispoziția organului de inspecție fiscală acte, cereri, întâmpinări,

concluzii scrise întocmite de cabinetul de avocatura, acestea având caracter confidențial.

Față de aceste susțineri, se reține că și în cazul unor servicii de recuperare de creanțe, prestarea acestora presupune emiterea de documente prin care se individualizează creanța, termenul propus de recuperare, dovada recuperării, etc., documente care asigură întocmirea corectă a facturii în sensul cantității și calității serviciului prestat.

În ceea ce privește susținerea S.C. Z S.R.L. potrivit căreia neacordarea deductibilității acestor cheltuieli *“conduce în mod cert la dubla impunere”* în sensul că *“S.C. Z S.R.L. a emis factura fiscală pe care cel mai probabil a înregistrat-o în propria contabilitate”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în contabilitate nu este garantată de impozitarea veniturilor înregistrate de furnizor ci de respectarea condițiilor impuse de legea fiscală.

Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanță juridică în baza contractului cadru încheiat în data de Z cu ZZ pentru care nu s-au prezentat documente justificative, se reține că societatea contestatoare se prevalează de caracterul confidențial al unor acțiuni, întâmpinări în cauze aflate pe rolul instanțelor judecătorești, opinii juridice, contracte comerciale, păstrându-și astfel rezerva de a prezenta la fiecare instanță documente necunoscute organului de inspecție fiscală.

Aferent cheltuielilor nedeductibile cu servicii de consultanță juridică, organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de Z lei, accesorii în suma de Z lei și a diminuat pierderea înregistrată de societate în anul Z cu suma de Z lei.

În concluzie, pentru cheltuielile cu servicii de recuperare de creanțe și servicii de consultanță juridică, S.C. Z S.R.L. nu a respectat condiția impusă de legea fiscală pentru încadrarea cheltuielilor cu servicii de consultanță în categoria cheltuielilor deductibile, respectiv nu a făcut dovada cu documente că serviciile au fost efectiv prestate.

Față de cele reținute, contestația formulată de S.C. Z S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de Z lei rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale cheltuielilor cu servicii de consultanță facturate de S.C. Z S.R.L. și pentru pentru accesoriile aferente în suma de Z lei.

De asemenea, contestația formulată de S.C. Z S.R.L. va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de Z lei rezultat ca urmare a neacordării deductibilității fiscale cheltuielilor cu servicii de consultanță juridică în baza contractului cadru încheiat în data de Z cu ZZ și pentru pentru accesoriile aferente în suma de X lei.

Față de cele reținute la punctul 1.3. și datorită faptului că din impozitul pe profit stabilit suplimentar la punctul 1.3. în sumă totală de Z lei s-

a diminuat pierderea înregistrată de societate în anul Z cu suma de Z lei, rămânând impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de Z lei, contestația formulată de S.C. Z S.R.L. va fi respinsă ca neintemeiată pentru suma totală de Z lei reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
- Z lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Având în vedere reținerile de la punctul 1.2., se suspendă soluționarea contestației formulată de S.C. Z S.R.L. pentru suma totală de Z lei reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
- Z lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

De asemenea, față de cele reținute la punctul 1.1 decizia de impunere nr. Z e va desființa pentru suma totală de Z lei reprezentând:

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

CAPITOLUL II **TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Verificarea a vizat perioada Z - Z.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei înscrisă în facturile emise de S.C. Z S.R.L. și de ZZ, și accesoriile aferente în sumă totală de Z lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. Z S.R.L. are drept de deducere a acesteia, în condițiile în care nu se face dovada că serviciile au fost efectiv prestate.

În fapt, S.C. Z S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. Z S.R.L. și de ZZ pentru care nu a prezentat documente care să facă dovada prestării efective a serviciilor.

În drept, art. 145 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată în același act normativ, la art. 134¹ (1), care precizează:

“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”.

Din textele de lege sus citate se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată apare la momentul prestării serviciilor, societatea

fiind în drept să deducă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii prestate.

Prin urmare, conform legislației aplicabile în spetă, S.C. Z S.R.L. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pentru serviciile prestate, or pentru serviciile de consultanță facturate de S.C. Z S.R.L. înscrise în facturile emise de S.C. Z S.R.L. și pentru serviciile facturate de ZZ nu s-a făcut dovada prestării efective a acestora, așa cum s-a reținut la punctul 1.3. din prezenta decizie.

Având în vedere cele reținute, contestația formulată de S.C. Z S.R.L. va fi respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere privitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de Z lei înscrisă în facturile emise de S.C. Z S.R.L. și de ZZ.

De asemenea, potrivit principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente în sumă totală de Z lei.

CAPITOLUL III **FONDUL PRIVIND PROTECTIA SPECIALA SI INCADRAREA** **IN MUNCA A PERSOANELOR CU HANDICAP**

Verificarea a vizat perioada Z – Z .

Referitor la suma de Z lei reprezentand varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate calculate suplimentar si suma de Z lei reprezentand majorari de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt corect stabilite in sarcina S.C. Z S.R.L., in conditiile in care argumentele aduse de societatea contestatoare nu sunt de natura a modifica constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca S.C. Z S.R.L. nu a înregistrat, constituit, declarat si virat partial obligatia la fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, asa cum prevede O.U.G. nr. 102/1999, Legea nr. 519/2002 si Legea nr. 343/2004, fapt pentru care a recalculat cuantumul acestei contributii si a stabilit o obligatie suplimentara de plata datorata pentru perioada Z – Z in suma de Z lei si accesorii aferente in suma de Z lei.

In drept, incepand din data de Z, data intrarii in vigoare a Legii nr. 519/2002 pentru aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap,

articolul 42 si articolul 43 ale ordonantei au fost modificate dupa cum urmeaza:

“ART. 42

(1) Persoanele juridice care au un numar de cel putin 100 de angajati au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca într-un procent de cel putin 4% din numarul total de angajati. [...]

ART. 43

(1) Persoanele juridice care nu respectă prevederile art.42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap”.

Obligatia prevazuta de legiuitor in sarcina agentilor economici este aceea de a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap in vederea angajarii.

Aceste dispozitii legale au fost mentinute pentru perioada de dupa Z prin prevederile Legii nr. 343/12.07.2004 pentru modificarea si completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, care la art. 43 prevede ca :

“(1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului Z, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.”

Conform textelor de lege sus invocate se retine ca agentii economici au obligatia de a angaja cu contract individual de munca persoane cu handicap.

In cazul in care acestia nu angajeaza persoane cu handicap, legiuitorul impune obligatia de plata catre bugetul de stat a unei sume egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Singura exceptie constand in scutirea de la plata acestei sume este acordata de legiuitor acelor agenti economici care “fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului Z, repartizarea de persoane cu handicap calificate în

meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării."

Fata de aceste dispozitii imperative si avand in vedere faptul ca S.C. Z S.R.L. nu a prezentat dovada ca a respectat prevederile legale aplicabile in materie, se retine ca pentru perioada de dupa Z S.C. Z S.R.L. avea obligatia de a calcula si de a efectua lunar varsamintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate, stabilita prin inmultirea salariului minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca in care nu a incadrat persoane cu handicap, in conditiile in care nu a solicitat trimestrial la Agentia judeteana de ocupare a fortei de munca repartizarea de persoane cu handicap.

Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala "*s-a raportat pentru anul fiscal Z la un act normativ abrogat expres*", respectiv O.U.G. nr. 102/1999 care a fost abrogata prin Legea nr. 448/2006, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum rezulta din anexa nr. Z si din raportul de inspectie fiscala nr. Z (pagina Z), "*organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea si stabilirea obligatiei suplimentare datorata pentru perioada Z – Z in suma de Z lei*", fara a se raporta deci la un act normativ abrogat.

Nici sustinerea potrivit careia debitele stabilite "*sunt rezultatul unor greseli de calcul si nici nu sunt dovedite cu documente*" nu poate fi retinuta intrucat la dosarul cauzei sunt anexate situatii cu numarul de salariati ai S.C. Z S.R.L. semnate de reprezentantii societatii, iar presupusele erori de calcul nu sunt prezentate concret, detaliat de contestatoare.

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de S.C. Z S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de Z lei reprezentand varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate calculate suplimentar si pentru suma de Z lei reprezentand majorari de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 14(1), art. 40(1), art. 28 lit. e) din Legea nr. 61/1998, art. 24(1) din Legea nr. 85/2003, art. 21(4) lit. f) si lit. m), art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 155 din Legea nr. 571/2003, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, art. 6(1) din Legea nr. 81/1992, art. 42, art. 43 din Legea nr. 519/2002, art. 43 din Legea nr. 343/2004, art. 205, art. 206, art. 207, art. 209 si art. 214 din O.G. nr. 92/2003, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. Z S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr. Z pentru suma totală de **Z lei**, reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
- Z lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- Z lei – taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Z lei - varsaminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate;
- Z lei - majorari de intarziere aferente varsamintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate.

2. Desființarea deciziei de impunere nr. Z emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. Z pentru suma totală de **Z lei** reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

3. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma de totală de **Z lei**, reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
 - Z lei – accesorii aferente impozitului pe profit,
- până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Z sau la Curtea de Apel Z, în termen de 6 luni de la comunicare.