

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 180 din 2014
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. " X " S.R.L. din, jud.

Cu adresa nr. /09.01.2014, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. /13.01.2014, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L. din, jud.**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din 29.11.2013* întocmită de A.J.F.P. - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii.

Decizia de impunere /29.11.2013 a avut la bază măsurile stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. /29.11.2013.

S.C. "X" S.R.L. are domiciliul fiscal în localitatea, str. , nr. , jud., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **Y** reprezentând:

- Y - impozit pe profit;
- Y - accesorii aferente impozitului pe profit;
- Y - TVA de plată;
- Y - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 05.12.2013 prin remitere sub semnătură, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. sub nr. /24.12.2013.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] I.1. - Nelegalitatea și netemeinicia reverificării impozitului pe profit și TVA pentru perioada 2007 - 2011, întrucât X S.R.L. a mai fost verificată cu privire la impozitul pe profit și TVA pentru perioada supusă reverificării. Decizia de reverificare a fost contestată, iar contestația nu a fost soluționată anterior reverificării, contrar dispozițiilor imperative ale art.105¹ alin.(4) din Codul de procedură fiscală. [...].

I.2. - Cu prilejul reverificării a fost depășit mandatul stabilit prin Decizia de reverificare nr.... /29.10.2013 și adresa nr./02.10.2013 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. [...].

I.3. - Diferențele dintre constatările din rapoartele inspecțiilor fiscale generale anterioare și cele din Decizia de impunere/29.11.2013 și Raportul de inspecție fiscală întocmit cu ocazia reverificării nu au temei, deoarece au fost verificate aceleași operațiuni și aceleași documente. [...].

I.4. - Constatările din Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală nu sunt motivate. [...].

După opinia noastră, motivarea în fapt și în drept a constatărilor din Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală lipsește, deoarece impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar ignoră situația fiscală reală, așa cum aceasta rezultă din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală și cum a fost reținută și cu prilejul inspecțiilor fiscale anterioare. [...].

I.5. - Nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale [...] determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu a fost respectată la emiterea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

În cazul de față stabilirea impozitului pe profit și a TVA nu se întemeiază pe situația fiscală reală a contribuabilului, ci pe evidențierea doar a unei părți a operațiunilor derulate și evidențiate în evidența contabilă a X S.R.L., care să permită stabilirea unor obligații fiscale suplimentare. [...].

Declarația dată de către X S.R.L. privitoare la active se referă la faptul că X S.R.L. nu a desfășurat activități proprii (administrare de firmă) în acea locație și nu a avut punct de lucru acolo, iar nu la faptul că nu a produs venituri din închiriere, aspect care a fost arătat organului de control, acesta fiind menționat în Procesul verbal nr. .../29.10.2013, numai că în proiectul Raportului de inspecție fiscală se pierde din vedere acest aspect, în defavoarea societății.

I.6. Denaturarea de către organul fiscal a situației de fapt

Situația de fapt astfel cum este descrisă în Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală nu corespunde realității.

Mai mult, sunt făcute afirmații nedovedite [...].

În realitate, X S.R.L. a contractat un credit pentru a achiziționa active fixe (teren și clădiri), dorind să înceapă o afacere în [...].

Dorind să diversifice activitatea și să majoreze profitul pentru a asigura plata ratelor de credit, între X S.R.L. (furnizor), S.R.L. (client) și S.R.L. (client), au fost încheiate două contracte, înregistrate sub/21.05.2008 și 02.06.2008, contracte prin care X S.R.L. urma să presteze către clienți diferite servicii (amenajare teren etc.).

Menționăm că, deși serviciile nu au mai fost realizate, pentru banii primiți a fost colectată TVA și a fost calculat impozit pe profit, corespunzător sumelor înscrise în facturile/31.12.2009,/30.12.2008 și/31.07.2009, incluse pe venituri (așa cum rezultă din analiza notelor contabile).

Având intenția să desfășoare activitățile de prestări servicii (amenajare teren, etc.) la care s-a obligat prin contractele sus-menționate, X S.R.L. a închiriat de la VALAHORUM S.R.L., în scopul cumpărării ulterioare la finalizarea contractului, considerând chiria plătită ca rate din preț, câteva utilaje. [...].

Întrucât scopul închirierii utilajelor era acela de a realiza lucrările la care X S.R.L. s-a obligat prin contractele nr./21.05.2008 și/02.06.2008, lucrări care nu au mai fost realizate, așa cum am arătat, nici bunurile închiriate nu au mai fost utilizate, consecința acestui fapt (a neutilizării) fiind și neplata facturilor fiscale de către X S.R.L. către S.R.L. însă, X S.R.L., în baza contractului, avea la dispoziție, închiriate, aceste bunuri (atât cele inițiale, cât și cele adăugate prin actul adițional nr. 1/2008) și le putea utiliza oricând. [...].

La expirarea Contractului de închiriere nr./30.05.2008, când, conform actului adițional nr./2009, trebuia ca X S.R.L. să își exprime în scris opțiunea de achiziție, urmând să se emită o factură de vânzare-cumpărare pentru bunurile incluse în contract și apoi să se storneze facturile de chirie emise, X S.R.L. nu a putut opta pentru acest lucru, întrucât nu plătitese facturile de chirie, iar contravaloarea bunurilor nu a fost achitată. [...].

II.1. - Netemeinicia și nelegalitatea constatărilor cu privire la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de Y [...].

II.1.1. În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe cumpărate cu facturile nr./04.06.2008 și/04.06.2008 [...].

Motivul invocat în refuzul deductibilității acestor cheltuieli de către organul fiscal lipsește. În cuprinsul deciziei de impunere se menționează doar că mijloacele fixe amortizate nu au concurat la realizarea de venituri iar în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se invocă extrase din nota explicativă înregistrată sub nr/22.10.2013.[...].

Considerăm că se impunea deductibilitatea acestor cheltuieli deoarece pentru bunurile amortizate s-au obținut venituri. Acest aspect este recunoscut de organul fiscal care la pag.4 din RIF menționează faptul că X S.R.L. a emis facturi fiind deci generate venituri datorită acestor active, fiind îndeplinită condiția de la art.21 alin.(1) obținerea de venituri impozabile. [...].

II.1.2. În ce privește cheltuielile cu dobânzile bancare, aferente contractului nr./02.06.2008 încheiat cu [...].

[...] bunurile achiziționate cu suma împrumutată au fost cumpărate în scopul obținerii de venituri (în înțelesul prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal). Aceste bunuri au fost achiziționate de către X S.R.L. pentru a realiza venituri, acesta a fost scopul real al achiziției, având în vedere planul de afaceri care a stat la baza achiziției și încheierii contractelor. [...].

II.1.3. În ceea ce privește cheltuielile cu comisioanele bancare, aferente contractului nr./02.06.2008 încheiat cu [...].

Cheltuielile cu comisioanele bancare aferente Contractului de credit nr./02.06.2008, încheiat între X S.R.L. și pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii, sunt deductibile reprezentând o cheltuială indispensabilă pentru accesarea creditului. Fără aceste comisioane creditul nu putea fi valorificat, imobilele nu puteau fi achiziționate și, pe cale de consecință, nu ar fi fost realizate venituri impozabile [...].

II.1.4. În ceea ce privește cheltuielile cu chiria utilajelor [...].

Analizând aceste dispoziții legale, considerăm că X S.R.L. nu le-a încălcat, întrucât cheltuielile cu chiria au fost contractate și înregistrate în contabilitatea societății în scopul realizării veniturilor din Contractele nr./21.05.2008 și/02.06.2008.

Astfel, sumele facturate de către X S.R.L. au fost înregistrate de către societate ca venituri.

Așadar, cheltuiala a fost realizată în scopul obținerii de venituri (scop care se încadrează în prevederile art.19 alin.(1)), venituri care s-au și realizat contabil. Astfel, arătăm că sumele înscrise în facturile fiscale nr./31.12.2009, 2431/30.12.2008 și/31.07.2009 au fost înregistrate ca venituri, așa cum rezultă din notele contabile puse și la dispoziția organelor de control, note contabile de care acestea nu au ținut cont și despre care nu au amintit nimic în Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală. [...].

Arătăm faptul că nu se poate imputa X S.R.L. că nu deține documente justificative, întrucât la baza înregistrării stau facturile fiscale, contractul și trei acte adiționale, neavând ce document justificativ să mai existe în plus, atâta vreme cât bunurile sunt doar închiriate ca și active și nu s-au utilizat, așa cum am arătat. [...]

Dacă se consideră cheltuiala cu chiria ca nedeductibilă, pe motivul că nu s-au utilizat bunurile, este corect, pentru echitatea operațiunii și realitatea ei, să se scadă și impozitul pe profit aferent veniturilor înregistrate, pentru prestări de servicii care nu s-au realizat, sumele, în realitate, fiind primite cu titlul de avansuri. [...]

II.2. - Netemeinicia și nelegalitatea constatărilor cu privire la stabilirea TVA suplimentară de plată în cuantum de Y [...]

TVA stabilită suplimentară de plată în cuantum de Y rezultă din considerarea ca și cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor cu chiria înregistrate conform facturilor nr./30.09.2008./28.07.2009 și/30.12.2009.

Pentru a ajunge la concluzia nedeductibilității TVA, organul de inspecție fiscală invocă exclusiv argumente extrase din nota explicativă dată de SC X Srl. [...]

Este adevărat că s-a dedus TVA aferentă facturilor de chirie însă, în mod nejustificat, organele de inspecție fiscală ignoră faptul că s-a și colectat TVA pentru toate facturile emise ca efect al operațiunii pe care X S.R.L. intenționa să o desfășoare (activitatea de prestări servicii - amenajări teren). Colectarea TVA pentru aceste facturi arată că operațiunile pentru care s-a contractat chiria au fost "taxate", deci sunt operațiuni taxabile în înțelesul dispozițiilor legale de mai sus, ceea ce dă dreptul X S.R.L. să deducă TVA aferentă acestor facturi. [...]

II.3. - Netemeinicia și nelegalitatea aplicării dispozițiilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, în sensul de a nu fi luate în considerare toate tranzacțiile la stabilirea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată [...]

Orice tranzacție care produce consecințe fiscale conform legii nu poate fi considerată lipsită de substanță economică.

Substanța economică trebuie verificată analizând toate tranzacțiile încheiate (cu furnizorii dar și cu clienții X S.R.L.). Așa cum am arătat, X S.R.L. a înregistrat nu numai cheltuiala aferentă închirierii utilajelor, ci și veniturile convenite prestărilor de servicii (considerate avansuri). Chiar organele fiscale recunosc această substanță economică, deoarece din analiza raporturilor contractuale cu clienții rezultă fără echivoc că subscrisa am emis facturi pentru prestările de servicii în cauză, facturi care au fost achitate de clienți, X S.R.L. înregistrând venituri pentru care a achitat impozit pe profit și TVA. [...]

II.4. - Consecința aplicării art.11 alin.(1) Cod fiscal [...]

[...] dacă organul fiscal contestă realitatea tranzacțiilor în baza art.11 alin.(1) Cod fiscal, în virtutea dreptului de apreciere de care dispune se impunea să procedeze la anularea veniturilor obținute de subscrisa în contrapartida cheltuielilor considerate nedeductibile.

II.5. - Netemeinicia și nelegalitatea stabilirii obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit și TVA

Precizăm că X S.R.L. nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare și, în baza principiului de drept "accessorium sequitur principale", nu datorează nici obligațiile de plată accesorii. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 29.11.2013 de reprezentanții Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. la S.C. "X" S.R.L. din, jud., s-au menționat următoarele:

"[...] Impozit pe profit [...]

În urma verificării documentelor s-a constatat faptul că SC X SRL a obținut de la..., prin contractul de finanțare nr. 02.06.2008, un credit în valoare de lei, destinat achiziției următoarelor imobilizări de la SC SRL [...] I. - teren intravilan în suprafață de mp, în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei;

- construcții în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. [...]

II. - echipament dotare restaurant [...] în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. [...]

În perioada iunie 2008-decembrie 2009, SC X SRL a emis facturi către:

- SC SRL reprezentând situații de lucrări conform contract nr/21.05.2008, în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. [...].Din suma totală facturată, SC X SRL a încasat suma de lei. [...].

- SC SRL, în valoare de lei, din care TVA în sumă de lei reprezentând avans conform contract nr./02.06.2008. [...].Prin divizarea menționată, suma de lei reprezentând client neîncasat SC SRL, a fost transferată către SC SRL. Din suma totală facturată, SC X SRL a încasat suma de lei. [...].

În perioada iunie 2008-decembrie 2009, SC X SRL a realizat următoarele achiziții de la societăți care au obținut finanțări de la Fond:

- de la SC SRL a achiziționat mp teren intravilan, construcții, precum și echipament dotare restaurant în sumă totală de lei.

- achizițiile efectuate de la SC SRL reprezintă chirie auto conform contract nr./30.05.2008 și sunt în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei. [...]

Referitor la modul de achitare al acestor facturi, menționăm faptul că prin divizare suma de lei a fost transferată către SC SRL.

Menționăm faptul că, pentru achitarea ratelor scadente, SC X SRL a emis facturi de prestare către SC SRL și SC SRL, acestea fiind înregistrate în conturile de venituri și TVA colectată, iar pentru a nu achita impozit pe profit și TVA, SC X SRL realizează achiziții de prestări servicii de la aceleași societăți (ce nu au fost achitate în totalitate), cheltuieli ce nu au la bază documente justificative și nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri. [...]

În urma reverificării, pentru anul 2008 s-au stabilit diferențe de cheltuieli nedeductibile în sumă de lei, diferențe ce provin din:

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă cu amortizarea mijloacelor fixe ce au fost achiziționate în baza facturilor nr./04.06.2008 și/04.06.2008 și nu au concurat la realizarea de venituri;

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate cu dobânzi bancare, aferente contractului nr./ 02.06.2008 [...];

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate cu comisioane bancare, aferente contractului nr.6/ 02.06.2008 [...];

- lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă pe baza facturii nr./30.09.2008. Suma reprezintă c.v.chirie auto conform contract/30.05.2008 [...].

Având în vedere cele relatate mai sus și în concordanță cu prevederile Legii 571/2003, art.11, alin.1 s-a constatat că societatea a încălcat prevederile art.19, alin.1 și art.21, alin.4, lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003, coroborat cu pct.44 și pct.48 din HG nr.44/2004, prevederile punctului 2 din Anexa nr.1 din Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, precum și prevederile art.6 din Legea nr.82/1991-Legea Contabilității. [...].

Diferența de impozit profit stabilită la reverificare pentru anul 2008 este în sumă de lei [...].

În urma reverificării, pentru anul 2009 s-au stabilit diferențe de cheltuieli nedeductibile în sumă de lei, diferențe ce provin din:

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă cu amortizarea mijloacelor fixe ce au fost achiziționate în baza facturilor nr./04.06.2008 și/04.06.2008 și nu au concurat la realizarea de venituri;

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate cu dobânzi bancare, aferente contractului nr./ 02.06.2008 [...];

- lei, diferențe reprezentând cheltuieli înregistrate cu comisioane bancare, aferente contractului nr./ 02.06.2008 [...];

- lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor nr./28.07.2009 și factura nr. /30.12.2009. Factura nr/28.07.2009 este în sumă totală de lei din care TVA în sumă de lei și la rubrica "Denumirea bunurilor" este înscris c.v.chirie conform contract, fără a fi defalcate pe luni și ce an. Factura nr./30.12.2009 este în sumă totală de lei din care TVA în sumă de lei și reprezintă c.v.chirie auto conform contract an 2009. [...].

Diferența de impozit profit stabilită la reverificare pentru anul 2009 este în sumă de lei [...].

Pentru diferența de impozit pe profit stabilită la reverificare în sumă totală de Y, s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, în conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, art.120, alin.1 și art.120¹, alin.1 [...].

Taxa pe valoarea adăugată [...]

Din verificările organelor de inspecție fiscală efectuate [...], s-au constatat următoarele:

- în luna septembrie 2008, societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli pe baza facturii nr./ 30.09.2008 emisă de SC SRL [...] ce reprezintă contravaloare chirie auto [...];

- în luna iulie 2009 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli pe baza facturii nr./28.07.2009, emisă de SC SRL [...] ce reprezintă contravaloare chirie auto [...];

- în luna decembrie 2009 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli pe baza facturii nr./ 30.12.2009 emisă de SC SRL [...] ce reprezintă contravaloare chirie auto [...].

Având în vedere constatările cuprinse în CAPITOLUL IMPOZIT PROFIT, răspunsul enunțat, precum și faptul că agentul economic nu deține documente justificative din care să reiasă că achiziția acestor prestări de servicii este efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile, considerăm că societatea a încălcat prevederile Legii nr.571/2003, art.145, alin.(2), litera a) [...].

Astfel, în baza prevederilor art.11, alin.(1) și art.145, alin.(2), litera a) din Legea nr.571/2003, s-au stabilit diferențe reprezentând TVA dedusă eronat, față de cele două decizii de impunere emise pentru perioada supusă reverificării [...] în sumă de Y. [...].

Pentru diferența în sumă de Y stabilită la reverificare, au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de lei conform art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 (A) și penalități de întârziere în sumă de lei conform art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 (A) [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2013** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv reverificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2007 - 31.12.2010 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2007 - 31.03.2011. Reverificarea a fost efectuată în baza Deciziei de reverificare nr...../29.10.2013 emisă de către A.J.F.P. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice Contribuabili Mijlocii.

S.C. "X" S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Hoteluri și alte facilități de cazare similare" - cod CAEN 5510.

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă

verificată, respectiv 01.01.2007 - 31.12.2010, având în vedere și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de **Y**, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **Y** (. lei + . lei), sume contestate integral de societatea comercială.

Stabilirea obligației suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de **Y**, aferent unei baze de impunere suplimentare în sumă de . lei a fost rezultatul următoarelor deficiențe:

- . lei reprezintă cheltuieli cu chiria unor mijloace de transport (autoutilitare), considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal;

- . lei reprezintă cheltuieli cu dobânzile bancare, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal;

- . lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea unor mijloace fixe, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal;

- . lei reprezintă cheltuieli cu comisioanele bancare, considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

În urma verificărilor efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, care au cuprins perioada 01.08.2007 - 31.03.2011, s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **Y**, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **Y** (. lei + . lei), sume contestate integral de societatea comercială.

Diferența la TVA de plată în sumă de **Y** este rezultatul neacordării la inspecția fiscală a dreptului de deducere pentru TVA deductibilă de egală valoare aferentă achizițiilor de prestări servicii (chirie mijloace de transport), conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

La stabilirea obligațiilor de plată în sumă totală de **Y** (Y impozit pe profit + Y accesorii aferente impozitului pe profit + Y TVA de plată + Y accesorii aferente TVA de plată) organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele prevederi legale: art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și m), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare; pct.2 din Anexa nr.1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare; art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare; art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

* Societatea comercială susține că nu datorează obligațiile în sumă totală de Y stabilite suplimentar la inspecția fiscală, întrucât:

S.C. "X" S.R.L. a intenționat să înceapă o afacere (restaurant și cazare) într-un complex rezidențial situat în sudul municipiului București, scop în care a achiziționat bunuri imobile (teren, construcții, echipamente dotare restaurant) de la S.C. "" S.R.L.. Prețul de achiziție a bunurilor a fost de . lei, din care societatea a plătit din fonduri proprii un avans de . lei, diferența de . lei fiind achitată cu creditul contractat de societate de la Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii.

Dorind să diversifice activitatea și să majoreze profitul pentru a asigura plata ratelor de credit, S.C. "X" S.R.L. în calitate de prestator de servicii a încheiat două contracte de prestări servicii cu beneficiarii S.C. "" S.R.L. și S.C. "O" S.R.L.. Deși serviciile nu au fost prestate, totuși societatea contestatoare a întocmit facturi pentru cei doi beneficiari, facturi care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a veniturilor și a TVA colectată înscrise în aceste documente.

Pentru desfășurarea activității de prestări servicii la care s-a angajat prin cele două contracte de mai sus, S.C. "X" S.R.L. a închiriat de la S.C. "" S.R.L. câteva utilaje, în baza

contractului nr./30.05.2008, utilaje care însă nu au mai fost utilizate de către societatea contestatoare.

Se susține că nu se poate imputa S.C. "X" S.R.L. faptul că nu deține documente justificative pentru cheltuielile cu chiriile întrucât, la baza înregistrării în contabilitate stau facturile, contractul de închiriere și cele trei acte adiționale la contract, *"neavând ce document justificativ să mai existe în plus, atâta vreme cât bunurile sunt doar închiriate ca și active și nu s-au utilizat, așa cum am arătat."*

Față de cele de mai sus, societatea contestatoare consideră că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea bunurilor imobile achiziționate de la S.C. "" S.R.L., precum și cheltuielile cu dobânzile și comisioanele bancare aferente creditului contractat de la Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii în scopul achiziționării acestor bunuri imobile, întrucât bunurile au fost achiziționate în vederea realizării de venituri și chiar au contribuit la realizarea de venituri prin închirierea lor.

De asemenea, cheltuielile cu chiria utilajelor sunt deductibile fiscal întrucât acestea au fost contractate și înregistrate în contabilitate în scopul realizării veniturilor din contractele de prestări servicii încheiate cu beneficiarii S.C. "" S.R.L. și S.C. "" S.R.L., venituri care s-au și realizat contabil.

*** Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 29 noiembrie 2013 au fost stabilite obligații fiscale privind impozitul pe profit, TVA de plată și accesorii aferente în sumă totală de Y, ca urmare a constatării faptului că societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu au la bază documente justificative și nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

În fapt, prin adresa nr./02.10.2013 emisă de către A.N.A.F. - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală s-a solicitat efectuarea unei verificări la S.C. "X" S.R.L. cu privire la următoarele aspecte:

- situația sumelor obținute ca finanțare acordată de Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii;
- situația sumelor încasate de la alte societăți care au beneficiat de finanțări de la F.N.G.C.I.M.M. și modul de utilizare a acestora;
- situația detaliată a tuturor plăților efectuate din sumele încasate, care proveneau din finanțări acordate și împrumuturi garantate de Fond, cu menționarea beneficiarilor viramentelor;
- realitatea și legalitatea operațiunilor pentru care au fost efectuate plățile;
- relațiile economico-financiare dintre societățile comerciale care au obținut finanțări de la Fond și împrumuturi garantate de Fond.

În baza acestei solicitări și urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În baza Contractului de finanțare nr. din 02.06.2008, S.C. "X" S.R.L. a obținut de la Fondul Național de Garantare a Creditelor pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii S.A. - I.F.N. un credit în valoare de . lei destinat achiziției unor imobilizări corporale de la S.C. "" S.R.L..

În baza facturilor seria din 04.06.2008 și nr. din 04.06.2008 emise de S.C. "" S.R.L., societatea verificată a achiziționat imobilizări corporale în valoare totală de . lei, din care . lei valoare fără TVA și . lei TVA, constând în teren intravilan, construcții și echipament dotare restaurant. Pentru achiziționarea imobilizărilor corporale a fost încheiat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din 04.06.2008.

Cele două facturi au fost achitate cu avansul în sumă de . lei efectuat în data de 03.06.2008 din fondurile proprii ale societății cumpărătoare și cu finanțarea în sumă de . lei

obținută de la Fond, transferată la data de 06.06.2008 din contul F.N.G.C.I.M.M. în contul societății vânzătoare "" S.R.L..

Prin Nota explicativă nr./22.10.2013 dată de dl. g în calitate de asociat al S.C. "X" S.R.L., s-a răspuns astfel la întrebarea organelor de inspecție fiscală cu privire la veniturile realizate de societate ca urmare a achiziționării acestor imobilizări de la furnizorul S.C. "" S.R.L.: "Nu a realizat venituri întrucât nu am desfășurat activitate comercială la sediul secundar."

În anii 2008 și 2009 S.C. "X" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea acestor mijloace fixe, precum și cheltuieli cu dobânzi bancare și comisioane bancare aferente creditului obținut de la F.N.G.C.I.M.M..

- În perioada iunie 2008 - decembrie 2009, S.C. "X" S.R.L., în calitate de prestator de servicii, a emis către S.C. "" S.R.L., în calitate de beneficiar, facturi reprezentând "situații de lucrări conform contract nr./21.05.2008" în valoare totală de . lei, din care TVA în sumă de . lei, fiind încasată suma de . lei. Obiectul contractului nr./21.05.2008 îl reprezintă executarea de lucrări de amenajare a terenului în suprafață totală de mp situat în com. , jud. , deținut de S.C. "" S.R.L..

De asemenea, în aceeași perioadă, S.C. "X" S.R.L., în calitate de prestator de servicii, a emis către S.C. "" S.R.L., în calitate de beneficiar, facturi reprezentând "avans conform contract nr./02.06.2008" în valoare totală de . lei, din care TVA în sumă de lei, fiind încasată suma de . lei. Obiectul contractului nr./02.06.2008 îl reprezintă executarea de lucrări de amenajare a terenului în suprafață totală de mp situat în com. , jud. , deținut de S.C. "" S.R.L..

Prin Nota explicativă nr./22.10.2013 dată de dl. în calitate de asociat al S.C. "X" S.R.L., s-a răspuns astfel la întrebarea organelor de inspecție fiscală cu privire la justificarea lucrărilor efectuate de societate pentru S.C. "" S.R.L. și S.C. "" S.R.L.: "Lucrările urmau să fie efectuate pentru amenajarea unor terenuri [...]. Aceste lucrări nu s-au mai efectuat, deși au fost încheiate contractele."

Pe baza facturilor emise, S.C. "X" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă atât venituri, cât și TVA colectată.

- În perioada iunie 2008 - decembrie 2009, S.C. "X" S.R.L. în calitate de beneficiar, a efectuat achiziții de prestări servicii de la prestatorul S.C. "" S.R.L., constând în închirierea a patru autoutilitare "în vederea efectuării de transport marfă", așa cum rezultă din Contractul de închiriere autoutilitare nr./30.05.2008. În baza acestui contract au fost emise de către societatea prestatoare un număr de trei facturi reprezentând "chirie auto" în valoare totală de . lei, din care TVA în sumă de . lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că achiziția acestor prestări de servicii a fost efectuată în scopul realizării de venituri, respectiv: foi de parcurs, personalul care le-a condus, delegații ale șoferilor, situația alimentărilor, FAZ-uri etc.

Prin Nota explicativă nr./22.10.2013 dată de dl. g în calitate de asociat al S.C. "X" S.R.L., s-a răspuns astfel la întrebarea organelor de inspecție fiscală cu privire la justificarea achizițiilor de prestări servicii chirie auto: "Menționez că eram interesat să achiziționez bunurile închiriate, dar nu aveam suficienți bani la acel moment, pentru că doream să dezvolt o afacere în acest domeniu. Bunurile au fost doar închiriate, nu au fost și folosite de către SC X SRL, deci nu este cazul de foi de parcurs, personal de deservire, alimentări cu combustibil etc."

Pe baza facturilor primite, S.C. "X" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli, cât și TVA deductibilă.

- În luna martie 2010 a fost emis proiectul de divizare a S.C. "X" S.R.L., publicat în Monitorul Oficial al României Partea a IV-a, nr./08.04.2010, prin care au fost transmise S.C. "" S.R.L., printre altele, imobilizările corporale în valoare de . lei constând în teren, construcții și echipament dotare restaurant, achiziționate în data de 04.06.2008, precum și valoarea creditului nerambursat către F.N.G.C.I.M.M. la data de 31.12.2009 în sumă de . lei, ca și creanțe neîncasate și datorii neachitate de la S.C. "O" S.R.L., S.C. "" S.R.L. și S.C. "" S.R.L..

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pentru a putea achita ratele scadente aferente finanțării obținute de la F.N.G.C.I.M.M., S.C. "X" S.R.L. a emis facturi de prestări servicii către S.C. " " S.R.L. și S.C. " " S.R.L., înregistrate în conturile de venituri și TVA colectată, însă, pentru a nu achita impozit pe profit și TVA, S.C. "X" S.R.L. a efectuat achiziții de prestări servicii de la S.C. "V" S.R.L., înregistrând cheltuieli care nu au la bază documente justificative și care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Astfel, au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de . lei, din care:

- cheltuieli cu chiria auto în sumă de . lei, întrucât bunurile închiriate de la S.C. " " S.R.L. nu au fost utilizate în vederea realizării de venituri;

- cheltuielile cu dobânzile și comisioanele bancare în sumă de . lei, aferente creditului contractat de la F.N.G.C.I.M.M. pentru achiziția activelor în valoare totală de . lei de la furnizorul S.C. " " S.R.L., întrucât bunurile achiziționate (teren, construcții, echipament dotare restaurant) nu au fost utilizate în vederea realizării de venituri;

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de . lei achiziționate de la S.C. " " S.R.L., întrucât acestea nu au fost utilizate în vederea realizării de venituri.

De asemenea, nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de Y înscrisă în facturile de chirie auto, întrucât bunurile închiriate nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Precizăm că imobilizările corporale achiziționate de la S.C. " " S.R.L. (teren, construcții, echipament dotare restaurant) pentru care au fost înregistrate cheltuielile cu dobânzile și comisioanele bancare, ca și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, au fost transmise către S.C. " " S.R.L., în baza proiectului de divizare a S.C. "X" S.R.L. întocmit în luna martie 2010.

Pe baza acestor constatări, prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere încheiate în data de 29.11.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. "X" S.R.L. obligații suplimentare de plată la bugetul general consolidat în sumă totală de Y, din care: Y impozit pe profit; Y accesorii aferente impozitului pe profit; Y TVA de plată și Y accesorii aferente TVA de plată.

De asemenea, a fost încheiat și **Procesul verbal nr...../29.11.2013** în care sunt consemnate constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind următoarea: "*Faptele descrise mai sus referitoare la impozitul pe profit și TVA pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c din legea 241/2005 act.*", prejudiciul stabilit la inspecția fiscală fiind în sumă totală de Y.

Un exemplar al Procesului verbal nr...../29.11.2013 a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul, împreună cu Sesizarea nr...../06.12.2013, urmând ca organele de cercetare penală să dispună asupra existenței sau inexistenței faptelor de natură penală, cu influențe fiscale, săvârșite de reprezentanții legali ai S.C. "X" S.R.L. din, jud.

În Sesizarea penală nr...../06.12.2013 se menționează că, faptele descrise mai sus referitoare la impozitul pe profit și la TVA de plată pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, actualizată, care precizează:

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

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive."

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 alin. (1) lit. a) și art. 216 alin. (4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației:

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

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

Art.216 Soluții asupra contestației: [...]

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214."

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..... din 29.11.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere din 29.11.2013, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependență, de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză se pune problema realității operațiunilor comerciale derulate de societatea comercială, respectiv dacă achizițiile de bunuri și servicii au constituit sau nu au constituit operațiuni comerciale reale, întrucât în funcție de rezultatele la care vor ajunge organele de cercetare penală depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, respectiv dacă societatea datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite la control.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept "*penalul ține în loc civilul*".

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

Se reține că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Având în vedere cele arătate mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "*penalul ține în loc civilul*" consacrat prin art. 19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. prin Biroul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației: [...]"

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

De asemenea, pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013, prevede:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. [...]"

Luând în considerare cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. prin Biroul de Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de S.C. "X" S.R.L. din, jud., cu privire la suma de Y, din care: impozit pe profit în sumă de Y cu accesoriile aferente în sumă totală de Y (. lei dobânzi + . lei penalități de întârziere) și TVA de plată în sumă de Y cu accesoriile aferente în sumă totală de Y (. lei dobânzi + . lei penalități de întârziere), sumă stabilită prin Decizia de impunere din 29.11.2013, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

IV. Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit. a) și alin.(3), ca și ale art. 216 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, coroborate cu dispozițiile pct.10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013, se

DECIDE :

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. "X" S.R.L. din, jud., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală din 29.11.2013 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de Y reprezentând:

- Y - impozit pe profit;
- Y - accesorii aferente impozitului pe profit;
- Y - TVA de plată;
- Y - accesorii aferente TVA de plată.

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

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,