



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax :0255/220103

DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulată de **S.C. X**
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice ...
sub nr...../2012

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ..., a fost sesizat de către Serviciul Inspecție Fiscală ... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, prin adresa nr./2013 înregistrată la D.G.F.P. sub nr./2013, asupra contestației formulată prin avocat de **SC X SRL**, cu sediul în

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../2012, de Serviciul Inspecție Fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, în suma totală de lei, reprezentând:

- lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

De asemenea, **SC X SRL** contestă:

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2012 referitoare la măsura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma de lei,
- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./2012, referitoare la măsura de înregistrare în evidența contabilă a diferențelor de taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată și a accesoriilor aferente stabilite, precum și a amenzii aplicate, măsura de clarificare a situației personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent și măsura de a ține cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada 2012-2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012,
- Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr./2012, emise de Serviciul Inspecție Fiscală 1 din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită cu soluționarea contestației.

I. SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. /2012, prin care a fost stabilită suma totală de 348.807 lei, din care: suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Totodată, SC X SRL se îndreaptă împotriva:

- Raportului de inspecție fiscală nr..../...2012,
 - Deciziei de măsuri asiguratorii nr..../...2012,
 - Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../....2012,
- emise de Serviciul Inspecție Fiscală 1 din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, referitoare la măsura de înregistrare în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite în urma inspecției fiscale, măsura de clarificare a situația personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent, măsura de a ține cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada ...2012-...2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012 și măsura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma de ... lei

În susținerea cauzei contestația invocă următoarele:

Contestația arată că în perioada septembrie-noiembrie 2012 organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat la societate au stabilit în sarcina acesteia obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul consolidat de stat în sumă de ... lei.

Contestația apreciază că baza impozabilă stabilită suplimentar este incorectă, invocând următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

1.1 Referitor la cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca HUMMER în sumă de ... lei, conform Raportului de inspecție fiscală punctul 3, pagina 4 cât și TVA în sumă de ... lei, conform Raportului de inspecție fiscală, punctul 2 pagina 12.

Contestația arată că organele de inspecție fiscală fac trimitere la constatările referitoare la TVA din cadrul Raportului de inspecție fiscală și precizează că, atâta timp cât TVA aferentă achiziției autoturismului a fost dedusă eronat de către societate rezultă că și baza impozabilă (reprezentând cheltuieli de natura amortismentului) urmează același tratament fiscal ca și TVA.

Totodată, contestația arată că legislația încălcată conform Raportului de inspecție este: "art. 24 alin.11 care face trimitere la art. 21 alin. 3 litera n) de la Capitolul II privind Impozitul pe profit și la art 145¹ referitoare la limitările speciale de la TVA din Codul Fiscal", aceleași încălcări ale legislației fiind prevăzute în opinia sa atât pentru impozit pe profit cât și pentru TVA și de aceea formulează același răspuns la ambele probleme, respectiv impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În opinia contestației motivele reținute de organul de inspecție sunt eronate,

întrucât:

Autoturismul ... a fost achiziționat în luna iunie 2008, la aceea dată neexistând art. 145¹ referitor la limitările speciale de TVA prevăzute la Capitolul VI - TVA din Codul Fiscal, acest articol fiind introdus prin O.U.G. nr. 34/11.04.2009 cu aplicabilitate de la 01.05.2009.

Contestatoarea arată că, taxa pe valoarea adăugată în valoare de lei dedusă prin aplicarea taxării inverse la data achiziției autoturismului...., respectiv iunie 2008, este în conformitate cu prevederile legale existente la data achiziției, neexistând prevederile art. 145¹ referitor la limitările speciale de TVA la data achiziției, astfel că societatea a dedus legal taxa pe valoare adăugată.

De asemenea, contestatoarea arată că, odată cu introducerea art.145¹ referitor la limitările speciale de TVA în Codul Fiscal, la data de 1 mai 2009, nu au existat dispoziții tranzitorii cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă anterior modificării legislative, astfel încât nu se impune efectuarea nici unei ajustări.

Referitor la încălcarea art. 24 alin. 11 ("amortizarea fiscală se calculează după cum urmează..." litera h) " *numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin 3 litera n) " cheltuielile de funcționare, întreținere reparații... aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții*", contestatoarea precizează că societatea a respectat prevederile legale menționate anterior prin alocarea câte unui singur autoturism pentru persoanele cu funcții de administrare și conducere.

Contestatoarea susține că deținea în patrimoniu următoarele autoturisme, așa cum sunt detaliate și în raportul de inspecție fiscală, respectiv:

- ATV ...i: care nu este un moped alocat specific unei persoane de conducere și acesta se utilizează numai pentru deplasările de la carieră și nu poate fi încadrat la autoturismele la care face referire "art. 21 alin. 3 litera n".
 - Autoturism - este lăsat la dispoziția personalului la carieră și este utilizat de salariații care au nevoie de a face diverse deplasări în interes de serviciu;
 - Autoturism ... - este alocat asistentului manager care are în atribuții achizițiile pentru necesarul companiei;
 - Autoturismele ... și sunt alocate unor persoane cu funcții de conducere în cadrul societății;
 - Autoturismul marca – este alocat directorului comercial;
 - Autoturismul marca - este alocat unuia din administratorii societății,
- astfel, că societatea respectă reglementarea prevăzută la "art. 21 alin. 3 litera n)", prin alocarea unui singur autoturism pentru fiecare persoană cu atribuții de conducere și administrare având și mașini alocate altor salariați care au nevoie pentru deplasările făcute în interes de serviciu.

În concluzie, contestatoarea susține că, atât cheltuielile cu amortizarea autoturismului marca în valoare de lei sunt integral deductibile, cât și TVA dedusă prin taxare inversă în valoare delei la achiziția autoturimului menționat este deductibilă.

1.2. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, cu serviciile prestate de P SRL conform Raportului de inspecție fiscală - punctul 4 pagina 5 și TVA dedusă în baza facturilor primite în sumă de ... lei.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au constatat lipsa documentelor justificative pentru facturile emise în baza Contractului nr... din2009 și Convenției ../2009, iar pentru facturile emise în anul 2009 nu este înscris numărul contractului, aceștia considerând că au fost emise fără să aibă la bază un contract încheiat între părți.

Contestatoarea precizează că S.C X SRL are încheiate două contracte cu P SRL,

respectiv:

A. Contractul nr. ... din 12.01.2009 prin care "P SRL" acordă servicii de consultanță geologică.

Cu privire la acest contract, contestatoarea arată că organele de inspecție au reținut următoarele aspecte:

1. Societatea nu a prezentat documente care să justifice prestația;
2. Societatea avea un salariat cu funcția de inginer geolog;
3. În facturile emise în anul 2009 nu este înscris numărul contractului și de aceea nu au fost acceptate ca aparținând contractului.

Valorile neacceptate la deducere pentru contractul nr. .../2009 sunt:

- TVA = lei
- Cheltuieli nedeductibile = lei

Contestatoarea, susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală în perioada desfășurării controlului anexele corespunzătoare fiecărei facturi prin care sunt justificate serviciile efectuate, justificarea serviciilor efectuate de prestator fiind cuprinse în anexele atașate la prezenta contestație, respectiv:

- Anexa 1 - cuprinde detalierea serviciilor efectuate în perioada februarie 2009-2010;
- Anexa 2 - cuprinde detalierea serviciilor efectuate în perioada februarie -decembrie 2010;
- Anexa 3 - cuprinde detalierea serviciilor efectuate în perioada ianuarie -decembrie 2011;
- Anexa 4 - cuprinde detalierea serviciilor efectuate în perioada ianuarie -august 2012.

Contestatoarea invocă în susținerea cauzei prevederile art. 21 alin (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cât și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Astfel, societatea susține că respectă toate cerințele legale cu privire la deductibilitatea cheltuielilor, întrucât:

- necesitatea efectuării prestării de servicii este justificată prin faptul că, era necesară o consultanță geologică în permanență, dat fiind specificul activității societății;
- facturile au documente justificative prin care se demonstrează prestarea serviciilor, conform normelor metodologice, orice materiale corespunzătoare care justifică prestarea serviciilor pot sta la baza deductibilității cheltuielii.
- existența unui salariat cu funcția de inginer geolog concomitent cu încheierea unui contract de consultanță geologică nu este interzisă prin legislație și chiar se justifică în anumite perioade când activitatea societății este extrem de susținută.
- chiar dacă facturile emise în baza Contractului nr.... în anul 2009 nu cuprind toate elementele necesare prevăzute de art. 155 (5) din Codul Fiscal, nefiind specificat numărul contractului, acest lucru nu implică în opinia contestatoarei neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată cât și a cheltuielii, putându-se efectua corectarea facturilor prin adăugarea tuturor elementelor necesare, atât timp cât acest lucru nu determină modificarea bazei de impozitare.

Contestatoarea susține că acest lucru este permis în baza art. 159 alin (1) din Codul Fiscal și detaliat în Normele metodologice de aplicare la punctul 81² (3).

B. În ceea ce privește Convenția nr.... din2009 prin care s-a convenit colaborarea între P SRL și SC X în scopul obținerii Licențelor de exploatare pentru perimetrelecontestatoarea arată că organele de inspecție au reținut următoarele:

- societatea nu a prezentat documente care să justifice prestația,
- Convenția nr./2009 nu a fost îndeplinită atât timp cât Licențele de exploatare nu

au fost transferate.

Contestatoarea susține că, transferul licențelor reprezintă în continuare un proces în derulare, încă nerealizat din motive obiective, acest lucru neputând fi considerat la aceea dată o neexecutare a prestației.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

2.1. Referitor la ajustarea TVA în sumă de lei pentru mijloacele fixe aflate în conservare conform Raportului de inspecție fiscală punctul 1, pagina 10.

Cu privire la neefectuarea ajustării TVA pentru utilajele trecute în conservare pentru perioada cuprinsă între momentul trecerii în conservare a utilajelor și momentul repunerii în funcțiune a acestora conform "art. 149 alin.4 lit. a punctul 1", contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au apreciat că pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare acestea nu mai participă la realizarea operațiunilor impozabile ale societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, ci sunt folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării acestora pe o perioadă nedeterminată.

Contestatoarea invocă prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) punctul 1 din Codul Fiscal arătând că, ajustarea de TVA la care face referire această prevedere, se referă la situații în care bunurile de capital se folosesc de către persoana impozabilă în alte scopuri decât activitățile economice (unde pot intra folosirea în interes personal al asociaților/salariaților, acordarea spre folosința gratuită).

Totodată, contestatoarea arată că în cazul societății X, intrarea în conservare s-a efectuat datorită condițiilor economice nefavorabile, acestea nu au mai avut cum să fie utilizate în exploatare și de aceea, amortizarea contabilă și fiscală a fost oprită până la data reluării utilizării acestora.

De asemenea, susține că păstrarea utilajelor în depozit nu poate fi interpretată ca utilizare în alte scopuri decât activitățile economice, fiind extrem de dese situațiile în care bunurile de capital nu sunt utilizate continuu din motive specifice fiecărui tip de activitate și de aceea prevederile din Codul Fiscal nu obligă la efectuarea ajustării de TVA pentru aceste situații.

2.2. Referitor la TVA dedusă pentru achiziția autoturismului conform Raportului de inspecție fiscală, punctul 2 pagina 12, contestatoarea arată că explicațiile au fost oferite la punctul 1.2. (impozitul pe profit) din contestație.

2.3. Referitor la TVA dedusă pentru facturile primite de la P SRL conform Raportului de inspecție fiscală, punctul 3 pagina 12, contestatoarea arată că explicațiile sunt cele deja oferite la punctul 1.2. (impozitul pe profit) din contestație.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../....2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr./2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală ...- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina SC X SRL, obligații fiscale în sumă totală de lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Perioada verificată:2007 -2012.

Organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada verificată, societatea a obținut venituri din vânzarea de produse finite (piatra concasată, sort, refuz de ciur, piatra brută etc.), venituri din prestări servicii (transport), venituri din vânzarea de mijloace de transport, venituri din închirieri utilaje.

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

În anul fiscal 2007 societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în anii următori (conform Declarației 101) în sumă de lei, pentru care nu avea obligația constituirii, înregistrării și declarării impozitului pe profit.

În anul fiscal 2008 societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în anii următori (conform Declarației 101) în sumă de ... lei.

În anul fiscal 2009 societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în anii următori (conform Declarației 101) în sumă de ... lei, pentru care societatea nu calculează și nu înregistrează impozit pe profit, ci înregistrează conform prevederilor art. 18 din Codul Fiscal, în vigoare la acea dată, un impozit minim în sumă de ... lei.

În anul fiscal 2010 pe perioada ...2010 - ...2010, societatea înregistrează o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de lei, pentru care societatea nu calculează și nu înregistrează impozit pe profit, ci înregistrează un impozit minim în sumă de lei, conform prevederilor art. 18 din Codul Fiscal. Pentru perioada ...2010 -2010, societatea înregistrează o pierdere fiscală în sumă de ... lei, pentru care societatea nu calculează și nu înregistrează impozit pe profit.

În anul fiscal 2011 societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care societatea nu calculează și nu înregistrează impozit pe profit, recuperând o parte din pierderea fiscală din anii precedenți.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală precizează că, la data de ...2011, pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori declarată de societate prin "Declarațiile 101" depuse este în sumă totală de lei.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere și implicit la diminuarea pierderii pe perioada verificată, după cum urmează:

1. Pentru anul 2007, societatea calculează și declară (conform Registrului de evidență fiscală și "Declarației 101" privind impozitul pe profit) o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală constată că, societatea, nu a ținut cont la calcul profitului impozabil de nedeductibilitatea cheltuielilor de protocol înregistrate în contul 623 "Cheltuieli de protocol", în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală arată că, cheltuielile de protocol sunt, conform Codului fiscal, cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil dacă, sunt indeplinite anumite condiții referitoare la cota de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor înregistrate, presupunând realizarea unui profit.

Având în vedere faptul că, pentru anul 2007 societatea înregistrează pierdere fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de ... lei, sunt integral nedeductibile la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. În luna aprilie și iulie 2008, societatea înregistrează cheltuieli cu taxe aferente facturilor nr. .../...2008 și nr..../...2008 emise de Oficiul Registrului Comerțului Caraș-Severin în sumă totală de... lei.

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile primite și înregistrate de societate în evidența contabilă în contul "635.1" aveau înscrise la rubrica „Cumpărător” - persoana fizică C.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit f) din Codul fiscal, fiind considerate nedeductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuiela nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pe anul 2008 suma de ... lei.

3. În luna iulie 2008, societatea a achiziționat un autoturism marca ..., având numărul de înmatriculare ..., aceasta tranzacție fiind prezentată în detaliu la capitolul "Taxa pe valoarea adăugată". Valoarea de intrare a autoturismului este în sumă de ... lei, iar perioada de amortizare a mijlocului fix luată în calcul de către societate este de 6 ani de la data intrării acestuia în patrimoniul său.

În conformitate cu "Fișa Mijlocului fix", începând cu luna august 2008, societatea înregistrează pe cheltuieli amortizarea aferentă acestui mijloc de transport, la achiziționarea acestuia, societatea optând pentru utilizarea metodei de amortizare liniară, amortismmentul lunar înregistrat pe cheltuieli de societate în contul "681 Cheltuieli cu amortizarea" fiind în sumă de ... lei.

Ținând cont de constatările referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă mijlocului fix amortizabil, care a fost dedusă în mod eronat de către societate, organele de inspecție fiscală au stabilit că și baza impozabilă (reprezentând cheltuieli de natura amortismmentului) urmează același tratament fiscal ca și cel prezentat la capitolul "Taxa pe valoarea adăugată", din următoarele motive (aceleași motive ca și cele prezentate la capitolul TVA), respectiv:

- la momentul achiziției acestui autoturism, societatea deținea în patrimoniu mai multe mijloace de transport de natura autoturismelor cum sunt, toate încadrându-se în categoria autoturisme;

- ca și personal de conducere cu funcții de conducere și administrare, societatea are doi administratori și doi directori;

- achiziția acestui autoturism nu este în folosul obținerii de venituri impozabile (activitatea principală desfășurată este prelucrare piatră brută de carieră, activitate ce necesită existența utilajelor și capacităților tehnice de producție specifice).

Organele de inspecție fiscală arată că, pe întreaga perioadă în care mijlocul fix amortizabil a fost în patrimoniul societății, respectiv de la achiziție și până la vânzarea acestuia (...2011), totalul amortismmentului înregistrat pe cheltuieli de către societate a fost în sumă de lei (anexa nr.5), cheltuiala considerată deductibilă, de către societate la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 24, alin.(11) lit.h) și prevederile art. 21 alin. (3) lit n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările de mai sus, coroborate cu prevederile legale încălcate stipulate la art. 145¹ din același act normativ, referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit că, amortismmentul înregistrat pe cheltuieli în sumă de ... lei este o cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

4. În perioada ...2009 - ...2012, societatea înregistrează în contul "628.13 Cheltuieli cu servicii prestate de terți", cheltuieli de natura prestărilor de servicii efectuate de către "SC P SRL" în baza Contractului nr. .../...2009, Convenției nr. .../...2009 și a facturilor în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „, prestări servicii conform contract (fără număr și dată)”, valoarea cheltuielii este în sumă totală de lei, iar facturile primite care stau la baza înregistrării cheltuielilor aferente Contractului nr. .../...2009, Convenției nr. .../...2009 și cele în care nu se face referire la vreun contract, toate emise de S.C. P, precum și cuantumul acestora înregistrat pe luni calendaristice și ani fiscali sunt defalcate și prezentate în Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că, natura și condițiile tranzacțiilor desfășurate între cele două societăți în baza contractelor de mai sus au fost prezentate la capitolul taxa pe valoarea adăugată.

Ținând cont de constatările referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi, care a fost dedusă în mod eronat de către societate (constatări prezentate la capitolul "Taxa pe valoarea adăugată", precum și faptul că, aceasta nu a putut face dovada, prin prezentarea de documente justificative, cum ar fi: situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente asupra necesității și oportunității efectuării serviciilor de către prestator, organele de inspecție fiscală au constatat că, și baza impozabilă (reprezentând cheltuieli de natura prestărilor de servicii) urmează același tratament fiscal ca și cel prezentat în capitolul "Taxa pe valoarea adăugată", din următoarele considerente:

- societatea nu prezintă documente de unde să rezulte natura serviciilor, justificarea tarifului (variabil) practicat pe parcursul derulării contractului pentru tranzacțiile în baza Contractului nr. /...2009, efectuarea de către prestator a prestatilor de servicii geologice în condițiile în care, societatea avea pe toată perioada derulării contractului un salariat cu pregătire în domeniu, respectiv inginer geolog;

- referitor la serviciile prestate în baza Convenției nr. .../...2009 prestatorul nu și-a îndeplinit obligațiile referitoare la transferul Licențelor de explorare, deși acestea au fost obținute, astfel că, societatea nu a putut prezenta documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente, din care să rezulte natura, tipul și cuantumul cheltuielilor efectuate de prestator achitate de societate, deși Convenția nu și-a atins scopul pentru tranzacțiile efectuate în baza sa.

- inexistența documentelor justificative cu privire la înregistrarea pe cheltuieli a unor sume înscrise în facturile primite de la SC P SRL în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „, prestări servicii conform contract (fără număr și dată)”.

Mai mult, organele de inspecție fiscală arată că la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă (Anexa nr.2) referitoare la lipsa documentelor justificative, pusă reprezentantului societății, acesta răspunde că aceste documente nu au fost puse la dispoziție de către prestatorul de servicii până la data finalizării inspecției fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală stabilesc că, cheltuielile de natura prestatilor de servicii în sumă totală de ... lei, înregistrate de societate în evidența contabilă în perioada verificată sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, societatea neputând face dovada realității, necesității și oportunității acestor cheltuieli, fiind încălcate prevederile art. 21 alin.(1), art. 21 alin.(4) lit f), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precum și prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal.

5. Începând cu anul fiscal 2008 societatea înregistrează pe cheltuieli în contul 628.160 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți"-analitic cheltuieli cu servicii externe personal austriac" în corespondență cu contul 401"Furnizori" - analitic H (cod fiscal ...), diverse sume de bani.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, pentru justificarea înregistrării acestor cheltuieli, societatea a prezentat următoarele documente justificative:

- contract de prestări servicii încheiat în data de ...2008 și înregistrat la D.G.F.P. ... sub nr. .../...2008. Părțile contractante sunt H în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar. Obiectul contractului este efectuarea de servicii de întreținere tehnică în sensul consilierii pentru dezvoltarea prelucrării de piatră de către prestator în beneficiul SC X SRL sub forma executării acestor servicii de către persoane desemnate de societatea din Austria pe teritoriul României. Persoanele fizice străine stipulate în contract la acea dată sunt:, toți având cetățenie austriacă. În ceea ce privește prețul contractului se stipulează că prețul serviciilor de consultanță va fi stabilit în conformitate cu costurile reale ale serviciilor și activităților comandate de beneficiar, în așa fel încât acestea să acopere cheltuielile de deplasare, cazare, masa și transport, dispozitive auxiliare, materiale de informare, alte servicii comandate etc. Plata prețului se va efectua lunar în temeiul facturilor emise de către H cu indicarea bunurilor/obiectelor, duratei și prețurilor/tarifelor. Singura pretenție a beneficiarului este ca nivelul serviciilor prestate în beneficiul său să fie comparabil cu cel al serviciilor pe care prestatorul le prestează în propria activitate. Durata contractului este de 12 luni.

Organele de inspecție fiscală consemnează că societatea încadrează această operațiune conform art. 1 din Legea privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nr. 344/2006, respectiv:

- societatea din Austria în cadrul prestării de servicii transnaționale detașează pe teritoriul României salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, prin salariat detașat înțelegându-se, conform art. 3 din Legea nr. 344/2006, salariatul care în mod normal lucrează într-un alt stat decât România, dar pentru o perioadă de timp limitată își desfășoară activitatea în România. Astfel, conform art. 4 lit a) din Legea nr. 344/2006 detașarea salariaților pe teritoriul României se face în numele societății din Austria și sub coordonarea acesteia în cadrul contractului încheiat între cele două societăți. Conform art. 6 din Hotărârea nr. 104/2007 societatea transmite către I.T.M. comunicarea privind detașarea salariaților cuprinzând și lista nominală a salariaților detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și "Declarația pe proprie răspundere".

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că, în ceea ce privește obligația societății de a declara către organul fiscal teritorial în raza căruia are domiciliul fiscal, aceasta înregistrează la D.G.F.P. ..., contractul încheiat cu persoana juridică străină, conform art. 3 alin.1 din Ordinul nr. 2310/2007 privind procedura de înregistrare a contractelor încheiate între persoane juridice române și persoane juridice străine sub nr. .../...2008.

- Act adițional nr. .../...2008 prin care se modifică lista nominală a personalului detașat desemnat de societatea austriacă în sensul adăugării și următorilor cetățeni austrieci: ..., celelalte clauze rămânând neschimbate.

- Act adițional nr. .../2011 prin care se prelungește durata încheierii contractului inițial până în data de ...2012, celelalte clauze rămânând neschimbate.

Organele de inspecție fiscală menționează că, pentru cele două acte adiționale societatea nu a putut face dovada comunicării și declarării acestora la Inspectoratul Teritorial de Muncă și nici declararea acestora la organul fiscal teritorial (obligativitatea declarării contractelor încheiate cu persoane juridice străine precum și a oricăror modificări intervenite conform art. 3 alin. 2 din Ordinul nr. 2310/2007).

- facturile externe primite de la H cuprinzând sume în valută și care, la rubrica explicații conțin formula " le taxează cheltuieli de detașare pentru dnul..... pe luna". Organele de inspecție fiscală menționează că, pentru nici o factură societatea nu deține situații din care să rezulte detalierea în analitic a sumelor brute, respectiv eventualele cheltuieli cu transportul, cazarea, masa sau deplasarea salariaților detașați.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește situația detașării salariaților din Austria în România, operațiunea este reglementată de prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și ale H.G. nr. 104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

Aceste acte normative prevăd ca în cazul detașării salariatului străin, întreprinderea care face datașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în România trebuie să facă dovada existenței raportului de colaborare dintre ei numai prin contract încheiat în formă scrisă. În baza acestui contract sunt reglementate obligațiile întreprinderilor cu rezidență într-un stat membru în U.E., care detașează în România salariați, în special cu privire la existența unui raport de muncă între salariat și întreprinderea care face detașarea pe perioada detașării. Drepturile cuvenite salariatului detașat sunt acordate de angajatorul care a dispus detașarea și cu care salariatul detașat are raporturi contractuale.

Criteriile în baza cărora o activitate este considerată dependentă sunt:

- beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;
- în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
- plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură.

Organele de inspecție fiscală precizează că operațiunea economică descrisă mai sus se încadrează în prevederile art. 88 din Codul fiscal referitoare la desfășurarea de activități dependente în România de către persoane fizice nerezidente și care sunt impozitate conform prevederilor capitolului III -Venituri din salarii.

Ca urmare, obligațiile fiscale ce derivă din operațiunea de mai sus sunt ale expatriaților, respectiv:

- potrivit dispozițiilor O.M.E.F. nr. 2371/2007 persoanele fizice străine detașate în România au obligația depunerii, lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare pentru care s-a realizat venitul a Declarației privind veniturile sub formă de salarii din străinătate obținute de către persoanele fizice care desfășoară activitate în România (formular 224 - Declarație privind veniturile sub formă de salarii din străinătate.);
- plata lunară a impozitului individual pe venit în cotă de 16%;
- o contribuție de 5,2% la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate calculat pe baza venitului impozabil obținut în România.

De asemenea, organele de inspecție fiscală arată că, în ceea ce privește compania română, în speță S.C. X S.R.L., care este beneficiara serviciilor prestate de expatriați, aceasta are obligația notificării către autoritățile fiscale cu privire la data la care expatriații au început să-și desfășoare activitatea în România, aceasta făcându-se prin completarea formularului 225 "Declarație informativă privind începerea / încetarea activității persoanelor fizice care desfășoară activitate în România și care obțin venituri sub formă de salarii din străinătate" (O.M.F.P. nr 160/2004).

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de societatea din România, organele de inspecție fiscală menționează că acestea ar fi putut fi deduse numai dacă prin contractul încheiat între părți ar fi fost prevăzută diminuarea sumelor datorate de către societatea românească în același quantum cu salariile și numai dacă facturile primite de societatea verificată ar întruni calitatea de document justificativ.

Mai mult, organele de inspecție fiscală arată că la întrebarea nr. 1 din Nota explicativa (Anexa nr.2), pusă reprezentantului societății referitoare la lipsa documentelor justificative, acesta răspunde că nu este în posesia documentelor justificative până la aceea dată.

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele aferente detașărilor străini, înregistrate pe cheltuieli, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, iar consecințele fiscale sunt, pe de o parte, de natura stabilirii diferenței

de impozit pe profit la data de 31.12.2008 și pe de altă parte, contribuie la diminuarea pierderii fiscale stabilite de către societate pentru ceilalți ani fiscali.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile legale ale art. 21 alin. (4) lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că, cheltuielile de natura prestațiilor de servicii în sumă totală de lei (Anexa nr.6) înregistrate de societate în evidența contabilă pe perioada verificată sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, societatea neputând face dovada realității, necesității și oportunității acestor cheltuieli.

Având în vedere cele mai sus prezentate și prevederile legale citate, organele de inspecție fiscală, concluzionează că, consecințele fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit sunt de două feluri, după cum urmează:

- pentru perioada de până la data de ...2008, ținând cont de cheltuielile nedeductibile constatate, se recuperează în totalitate pierderea fiscală aferentă anilor 2007 și 2008 declarată de societate și se stabilește o diferență de impozit pe profit;
- pentru perioada ...2009 -2011, ținând cont de cheltuielile nedeductibile constatate, se diminuează pierderea fiscală aferentă anilor 2009, 2010 și 2011 declarată de societate.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.17, art.19 și art. 26 alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 73 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală arată că au procedat la recalcularea rezultatului financiar al societății rezultând următoarele:

- s-a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit aferentă anului 2008 în sumă de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr. 7.
- s-a diminuat pierderea fiscală declarată de societate, aferentă anului 2011 de recuperat în anii fiscali următori cu suma de lei, astfel că pierderea de recuperat pe care societatea are dreptul să o recupereze în anii următori este în sumă de ... lei, așa cum rezultă din Anexa nr.8.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea va ține cont de cheltuielile nedeductibile constatate aferente perioadei ...-...2012, la definitivarea anului fiscal 2012.

Pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar de plată pentru anul 2008 în cuantum de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1), alin.(2) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere de la data scadenței și până la data de2012, în suma totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că modul de calcul al dobânzilor de întârziere este prezentat în Anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 120¹ alin. (1) și alin. (2) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la calculul penalităților de întârziere în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei de ... lei reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar de plată.

Organele de inspecție fiscală menționează că modul de calcul al penalităților de întârziere este prezentat în Anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecției fiscale este ...2007 - ...2012.

Organele de inspecție fiscală consemnează că în ceea ce privește TVA colectată, pe perioada verificată, societatea a obținut venituri din vânzarea de produse finite (piatra

concasată, sort, refuz de ciur, piatra brută etc.), venituri din prestări servicii (transport), venituri din vânzare de mijloace de transport, venituri din închiriere utilaje. Pentru aceste operațiuni de livrare societatea întocmește facturi fiscale în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având înscrisă taxa pe valoarea adăugată în cota standard de 19%, respectiv 24%.

Urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat anumite aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere și implicit a taxei pe valoarea adăugată pe perioada verificată, după cum urmează:

2.1 SC X SRL achiziționează, în perioada verificată, mai multe mijloace fixe, de natura utilajelor, necesare pentru desfășurarea activității de exploatare și prelucrare grandiorit în vederea comercializării de piatra brută, la achiziție societatea deduce integral TVA aferentă achiziției acestora.

Utilaje achiziționate sunt redacte în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție, reprezentând active corporale fixe, așa cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada verificată, datorită faptului că, volumul vanzărilor a scăzut semnificativ și având în vedere excedentul de utilaje și tehnologii de producție, societatea decide trecerea în stare de conservare a unor utilaje și tehnologii de producție, în acest sens fiind întocmite Procesele verbale de trecere în conservare a unor mijloace fixe nr. .../...2009 și nr. .../...2010, împreună cu Deciziile de constituire a comisiei pentru constatarea excedentului de capacitate de producție și trecerea în stare de conservare a utilajelor nr. .../...2009 și nr. .../...2010.

Ulterior, ca urmare a reînceperii activității de exploatare și asigurării capacității normale a producției, societatea decide trecerea în stare de folosință a utilajelor conservate, întocmind procese verbale de repunere în funcțiune a utilajelor nr. .../2011 și nr. .../...2012, împreună cu Deciziile de constituire a comisiei de repunere în funcțiune nr. .../...2011 și nr. .../...2012.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală, au solicitat societății prezentarea "Registrului bunurilor de capital" completat conform prevederilor art. 149 alin. (11) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală arată că la momentul solicitării, societatea nu deținea acest registru, dar în timpul controlului, remediază această deficiență procedând la întocmirea acestuia. Urmare a verificării registrului, organele de inspecție fiscală constată că pentru utilajele trecute în conservare și repuse în funcțiune, societatea nu a efectuat ajustări de taxa pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între momentul trecerii în stare de conservare și momentul repunerii în funcțiune a utilajelor.

Organele de inspecție fiscală arată că, în conformitate cu art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice. Pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare, acestea nu mai participă la realizarea operațiunilor impozabile ale societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, ci sunt folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării acestora pe o perioadă nedeterminată. Mai mult, organele de inspecție fiscală arată că, pe perioada verificată, din acțiunile întreprinse de societate, rezultă că aceasta, deși a luat cunoștință de scăderea volumului vânzării nu a luat în calcul o eventuală valorificare prin vânzare a excedentului de capacități de producție. Totodată, societatea plătește către diverși furnizori servicii constând în închirieri de utilaje pe care nu le deține în patrimoniu, prin urmare, societatea trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial, neputând să beneficieze de dreptul integral de deducere a taxei, ca urmare a faptului că, pe perioada de conservare, capacitățile de producție nu au fost folosite în scopul activității economice.

Mai mult, organele de inspecție fiscală constată că, pentru o parte din utilajele în cauză, perioada de conservare se întinde pe o perioadă de până la 3 ani și pentru unele utilaje, acestea nu au fost repuse în funcțiune nici până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală constată că au fost încălcate și prevederile art. 149 alin. (4) lit d) din Codul fiscal, deoarece consideră că bunurile de capital și-au încetat existența pe perioada conservării.

Mai mult, organele de inspecție arată că la întrebarea nr. 3 din Nota explicativă (Anexa nr. 2) pusă reprezentatului societății, referitoare la motivul pentru care nu s-a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor puse în conservare, reprezentantul societății răspunde că nu are cunoștințe în ceea ce privește legislația fiscală în vigoare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă capacităților de producție puse în conservare, taxa dedusă integral de societate la momentul achiziției acestora, după următoarele reguli:

- perioada de ajustare luată în calcul este de 5 ani conform art. 149 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu începere de la data de 01 ianuarie a anului în care a avut loc achiziția (data intrării), deoarece toate utilajele au fost achiziționate după data aderării, respectiv 01.01.2007, conform prevederilor art. 149 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare, conform art. 149 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal;

- organele de inspecție fiscală arată că au ținut cont și de prevederile art. 149 alin. 5¹ din Codul fiscal unde se stipulează că, dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a), se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Astfel, urmare a verificării efectuate, ajustarea taxei deductibile este în favoarea statului pe perioada de conservare a utilajelor, și reprezintă diferența de taxă pe care societatea nu avea dreptul s-o deducă și în favoarea societății de la data repunerii în funcțiune a utilajelor, până la finele perioadei de ajustare.

Organele de inspecție fiscală menționează că, au ținut seama la calculul ajustării și de prevederile art. 149 alin. (13) din Codul fiscal, referitoare la suma neglijabilă care rezultă ca urmare a ajustărilor.

În urma ajustării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că, utilajele și capacitățile de producție care fac obiectul ajustării taxei, data intrării acestora, data trecerii în conservare, data repunerii în funcțiune, unde este cazul, perioada de ajustare luată în calcul, ajustarea taxei în favoarea statului precum și cea în favoarea societății, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală.

2.2 În luna iulie 2008 societatea achiziționează un autoturism marca ... având număr de înmatriculare ..., în baza unui contract de leasing financiar (cu opțiunea de cumpărare la sfârșitul perioadei de leasing) de la H. Valoarea de intrare este în sumă de ... lei (echivalentul a ... euro) și reprezintă o achiziție intracomunitară, pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, așa cum rezultă din actele prezentate și din Registrul bunurilor de capital.

La momentul achiziției autovehiculului marca ..., din datele cuprinse în "Registrul imobilizărilor corporale" și "Registrul bunurilor de capital", organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea mai deținea în patrimoniu următoarele mijloace de transport:

- ... achiziționat în data de 01.06.2007;
- autoturism marca ... achiziționat în data de 31.07.2007;
- autoturism marca ... achiziționat în data de 30.01.2008;
- autoturism marca ... achiziționat în data de 30.01.2008
- autoturism marca ... achiziționat în data de 29.04.2008
- autoturism marca ... achiziționat în data de 15.05.2008.

Totodată, au constatat că în data de2011, societatea primește de la H, încheierea de contract de leasing financiar nr. 511365 prin care se specifică că, după intrarea tuturor plăților la data de ...2011, are loc o încheiere anticipată de contract de leasing și, ca urmare, societatea dobândește proprietatea auto marca ... societatea din Austria trimițând și cartea de identitate, respectiv omologarea individuală a autovehiculului.

De asemenea, au constatat că, în data de2011, SC X SRL vinde autovehiculul marca ... cu factura nr. ... către A, având ..., valoarea de vânzare este de ... lei (echivalent a ... euro), operațiune asimilată unei livrări intracomunitare de bunuri, scutită de taxă.

Organele de inspecție fiscală menționează că, atât achiziția cât și vânzarea autovehiculului sunt declarate de societate în "Declarația recapitulativă 390 privind livrarile/prestările/achizițiile intracomunitare".

Organele de inspecție fiscală constată că, achiziția acestui autovehicul nu este în folosul obținerii de venituri impozabile și, în consecință, societatea nu are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă acestui mijloc fix.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, societatea nu a putut prezenta, în timpul controlului, documente justificative din care să reiasă că mijlocul de transport a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală constată că, societatea nu a respectat prevederile art. 145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile legale prevăzute în Titlul II - Impozit pe profit din Codul fiscal la art. 21 alin.(3) lit. n).

Ținând cont de faptul că, la momentul achiziției acestui autovehicul, societatea deținea în patrimoniu mai multe mijloace fixe de natura autoturismelor (.... etc.), coroborat cu prevederile legale ale art. 145¹ din Codul fiscal, referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă auto marca (autoturism de lux) a fost dedusă în mod eronat de către societatea verificată, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) și art. 145¹ din Codul fiscal, autovehiculul neîncadrându-se la excepțiile prevăzute la lit. a)-d).

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

2.3. În perioada mai 2009 - iunie 2012, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor primite de la SC P - în calitate de prestator, facturi având la bază Contractul nr. .../...2009 și Convenția nr. .../...2009. Totodată, în cursul anului 2009 societatea deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi primite de la SC P SRL, în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „prestări servicii conform contract (fără număr și dată)".

Organele de inspecție fiscală precizează că taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă facturilor menționate mai sus este în sumă totală de ... lei. Facturile primite în baza Contractului nr. .../...2009, Convenției nr. .../...2009, precum și cele în care nu se face referire la vreun contract, toate emise de SC P sunt enumerate și prezentate în Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- obiectul Contractului nr. .../2009 este prestarea de servicii de consultanță geologică pentru cartare și interpretare geologică în vederea punerii în evidență a unor depozite de materiale utile noi sau a reevaluării celor cunoscute. Prețul stipulat în contract (valabil de la data încheierii contractului și până la data de 31.12.2009) este în valoare de ... lei/lună la care se adaugă TVA. Ulterior, conform Actului adițional nr. .../...2009, prețul serviciilor nu mai este în sumă fixă, ci devine variabil funcție de volumul efectiv al serviciilor prestate și de valoarea cheltuielilor efectuate de prestator conform statelor de salarii puse la dispoziția organelor de inspecție de către SC X SRL, rezultă că, pe întreaga perioadă a derulării Contractului nr. ..., societatea verificată a avut angajat în funcția de inginer geolog un număr de doi salariați, respectiv d-nul ... (pe perioada ...2007-..2011) și d-na ... (pe perioada2011 până la zi).

- pentru nici o factură primită aferentă contractului mai sus menționat societatea nu a putut prezenta documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării serviciilor de către prestator, natura acestor servicii precum și justificarea tarifului (variabil) practicat pe parcursul derulării contractului;

- conform Convenției nr. .../...2009 încheiată între SC X SRL și "SC P SRL", s-a convenit colaborarea între cele două părți în scopul obținerii Licențelor de Explorare pentru perimetrele ...din județul ... și... din județul.... În cadrul convenției, "SC P SRL" are obligația să întreprindă toate demersurile legale în vederea obținerii licențelor de explorare și, ulterior, să transfere Licențele aferente perimetrelor către SC XSRL, aceasta obligându-se în contrapartidă, să restituie SC P SRL toate cheltuielile ocazionate de acțiunile întreprinse pentru participarea la concursul public de oferte, să restituie toate cheltuielile suportate în cursul și ca urmare a procedurii de transferare a Licențelor către SC X SRL. Conform celor stipulate, convenția se consideră îndeplinită dacă SC X SRL obține Licența de explorare pentru perimetrele menționate prin transfer de la SC P SRL.

- organele de inspecție fiscală precizează că le-au fost prezentate Licențele de explorare nr. .../...2009 - valabilă 2 ani (pentru perimetrul ...), nr. .../...2009 - valabilă 1 an (pentru perimetrul ...) și nr. .../.../...2009 - valabilă 1 an (pentru perimetrul ...), obținute de către SC P SRL. Pentru perimetrul nu a fost obținută licența de explorare.

- la data controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că prestatorul nu și-a îndeplinit obligațiile referitoare la transferul Licențelor de explorare, deși acestea au fost obținute și, în consecință Convenția nr. ... nu a fost îndeplinită.

- pentru nici o factură primită aferentă Convenției nr. ..., societatea nu a putut prezenta documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte natura, tipul și quantumul cheltuielilor efectuate de prestator achitate de societatea verificată, deși Convenția nu și-a atins scopul;

- societatea deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă a două facturi emise de SC P SRL, respectiv, factura nr. .../...2010 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ...lei și factura nr..../...2011 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală menționează că ambele facturi au înscrise la rubrica explicații mențiunea "contravaloare servicii conform Convenției nr. .../...2009".

Organele de inspecție fiscală arată că ulterior, factura din luna decembrie 2010 este stornată în data de2012, iar factura din luna ianuarie 2011 este stornată în cadrul aceleiași luni, respectiv ianuarie 2011. Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii din luna decembrie 2011 și stornată în anul 2012, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor de întârziere, perioada de calcul a majorărilor, modul de calcul și procentele aplicate sunt redată în Anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

- în ceea ce privește facturile primite de la SC P SRL în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „, prestări servicii conform contract (fără număr și dată)”,

organele de inspecție fiscală arată că, nici pentru aceste facturi societatea nu a prezentat nici un document justificativ care să stea la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că întreaga taxa pe valoarea adăugată aferentă contractelor menționate anterior în sumă de ... lei, a fost dedusă de societate în mod eronat, cu încălcarea prevederilor art. 145 alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile referitoare la deductibilitatea cheltuielilor aferente taxei deduse, în sensul deductibilității acestora numai dacă sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu a făcut dovada realității, necesității și oportunității acestor achiziții.

Sintetizând cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală arată că diferența de taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina societății în urma controlului efectuat este în sumă totală de lei.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1), alin.(2) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere, de la data scadentei și până la data de ...2012, în sumă totală de ... lei, calculul fiind prezentat în Anexa nr.4, la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală menționează că au ținut cont de soldul taxei pe valoarea adăugată de recuperat, la calculul majorărilor de întârziere/dobânzilor de întârziere.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 120¹ alin. (1) și alin. (2) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la calculul penalităților de întârziere în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- suma de ... lei prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neachitată la scadență.
- suma de lei prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neachitată la scadență.
- suma de ... lei prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neachitată la scadență.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

- 1.** Referitor la suma totală de ... lei reprezentând :
- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
 - ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,

stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../...2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../....2011,

Perioada verificată: ...2007 - ...2012.

1.1 Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuiala cu amortismentul autovehiculului marca, cu care s-a influențat baza impozabilă a

impozitului pe profit pe anul 2008.

În fapt, în luna iulie 2008 societatea contestatoare a achiziționat un autoturism marca, pentru care a calculat pentru anul 2008 amortizare în sumă totală de lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuiala cu amortizarea autoturismului mai sus menționat nu este deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2008, în condițiile în care aceasta deținea în patrimoniu mai multe mijloace de transport cum sunt ...etc., toate încadrându-se în categoria autoturisme, iar ca personal cu funcții de conducere și administrare societatea are doi administratori și doi directori.

Prin contestația formulată, referitor la cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca, societatea susține că a respectat prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin alocarea unui singur autoturism pentru fiecare persoană cu atribuții de conducere și administrare având și mașini alocate altor salariați care au nevoie pentru deplasările făcute în interes de serviciu.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(3) lit.i), n), alin.(4) lit.f), art.24 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.11 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 19

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

ART. 21

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

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

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

[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

[...]

(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;

[...]

ART. 24

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

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

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

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

[...]

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n)."

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, se reține că nu sunt deductibile 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, iar cheltuielile cu amortizarea precum și cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de personalul cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă suma de lei reprezentând cheltuiala cu amortismntul autovehiculului marca, deși la momentul achiziției acestui autoturism, contestatoarea deținea în patrimoniu mai multe mijloace de transport cum sunt etc., toate încadrându-se în categoria autoturisme, care deservesc ca și personal cu funcții de conducere și administrare doi administratori și doi directori.

Societatea contestatoare ulterior depunerii contestației, prin adresa F.N. înregistrată la D.G.F.P. sub nr..../...2013, a depus la dosarul cauzei documente suplimentare, respectiv: decizia nr..../...2009, decizia nr.../2009, decizia nr..../...2011, decizia nr..../...2011, decizia nr..../...2010, decizia nr..../...2008, decizia nr..../...2008, decizia nr.../...2008, decizia nr..../...2008, decizia nr..../...2009, decizia nr..../....2007, decizia nr..../...2007, decizia nr..../...2008, reprezentând punerea la dispoziție a autoturismelor la care se face referire în raportul de inspecție fiscală.

Referitor la documentele depuse de contestatoare în susținerea cauzei în completarea la Referatul privind propuneri de soluționare nr..../...2013, înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr..../...2013, organele de inspecție fiscală au adus următoarele precizări: "În urma analizării deciziilor depuse de contestatoare se constată că, societatea în perioada verificată nu a avut niciodată în același timp, personal cu atribuții de conducere și administrare mai mare de 4 (patru), în condițiile în care autoturismele deținute sunt în număr de 6 (șase) după cum urmează: ...".

În urma analizării documentelor depuse de contestatoare mai sus menționate, organele de soluționare a contestațiilor, reține că, aceste înscrisuri nu furnizează dovezi relevante care să infirme situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care societatea contestatoare nu a anexat la dosarul cauzei și alte documente justificative, cum ar fi: organigrama societății, statutul societății, contracte de muncă, state de plată pentru persoanele cu funcții de conducere, procese verbale de primire în folosință a autoturismelor, din care să rezulte numărul de salariați cu funcții de conducere și administrare, raportat la numărul de autoturisme deținute în perioada controlată.

Prin urmare având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în perioada verificată, precum și faptul că societatea

contestatoare nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, în mod legal acestea au considerat ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008 cheltuiala cu amortizarea autovehiculului marca ... în sumă de lei.

1.2 Referitor la suma de ... lei reprezentând cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală, din care: suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ și suma de ... lei reprezentând cheltuieli aferente contractului de prestări servicii transnaționale încheiat de contestatoare cu, cu care s-a influențat baza impozabilă a impozitului pe profit pe anul 2008.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de ... lei contestat de societate, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

SC x SRL deși contestă suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008, aduce argumente doar pentru baza impozabilă reprezentând cheltuielile nedeductibile fiscal privind amortismentul autovehiculului marca ... în sumă de ...lei, anterior analizate, în timp ce pentru celelalte cheltuieli nedeductibile fiscal constatate pentru anul 2008 de către organele de inspecție fiscală, respectiv: suma de lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ și suma de lei reprezentând cheltuieli aferente contractului de prestări servicii transnaționale încheiat de contestatoare cu H , societatea contestatoare nu aduce nici un argument în susținerea contestației.

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

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”

coroborate cu prevederile pct.11.1 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]”*.

Se reține că pentru suma de ... lei reprezentând cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ și suma de ... lei reprezentând cheltuieli aferente contractului de prestări servicii transnaționale încheiat cu H constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008, societatea contestatoare nu prezintă în susținerea cauzei nici un argument de fapt și de drept.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine acesteia.

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

De asemenea, sunt incidente și prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: „2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea contestatoare nu aduce nici un argument de fond care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod legal acestea au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ în sumă de lei și cheltuielile aferente contractului de prestări servicii transnaționale încheiat cu H în sumă de ... lei.

În concluzie, având în vedere soluțiile pronunțate la pct.1.1 și pct.1.2 din prezenta decizie de soluționare, se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului financiar al contestatoarei pe anul 2008, funcție de cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) mai sus menționate, stabilind în sarcina societății suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată, contestația formulată de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit

1.3 În ceea ce privește suma ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2012, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă delei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că, aceasta datorează și suma de ... lei (... lei + ... lei) cu titlu de dobânzil/majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei reprezentând :

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
-lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
-lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../....2011.

Perioada verificată:2007 - ...2012.

2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, D.G.F.P. –... prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului marca ..., în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă acesta a fost utilizat în interesul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2008 societatea contestatoare a achiziționat un autoturism marca ..., în baza unui contract de leasing financiar (cu opțiunea de cumpărare la sfârșitul perioadei de leasing) de la H pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

Având în vedere faptul că societatea contestatoare nu a putut prezenta, în timpul controlului, documente justificative din care să reiasă că mijlocul de transport a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă acestui mijloc fix, fiind încălcate prevederile art. 145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală invocă și prevederile legale stipulate la art. 145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere.

Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei dedusă prin aplicarea taxării inverse la data achiziției autoturismului ..., respectiv luna iunie 2008, este în conformitate cu prevederile legale existente la data achiziției, iar în ceea ce privește art. 145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitor la limitări speciale ale dreptului de deducere, acesta a fost introdus prin OUG nr.34/2009 cu aplicabilitate de la data de 01.05.2009.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

Art.145

(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

(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);

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că dreptul de deducerea taxei pe valoarea adăugată este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de folosirea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile,

justificarea achiziției bunurilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat bunurile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală .../2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția autovehiculului nu este în folosul obținerii de venituri impozabile, în condițiile în care contestatoarea nu a putut prezentat în timpul controlului nici un document de unde să reiasă că acesta a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care nu are drept de deducere a taxei privind valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la Decizia nr..../....2008 depusă de societate contestatoare în susținerea cauzei prin adresa .../...2013, din care reiese că se pune la dispoziția administratorului societății dl.P, autoturismul marca, se reține că acesta nu este un document prin care societatea să facă dovada că autoturismul a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care societatea nu anexează în susținere și alte documente justificative (foi de parcurs, deconturi de cheltuieli pentru deplasări, ordine de deplasare în țară/străinatate, etc) prin care să probeze ce venituri a obținut ca urmare a folosirii acestui autovehicul în activitatea pe care o desfășoară, conform obiectului de activitate: respectiv extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și ardeziei.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală s-au prevalat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziției autoturismului de art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în condițiile în care atât în Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012, cât și în Decizia de impunere nr. .../...2012, organele de inspecție invocă nerespectarea de către societate a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevedere legală care a fost avută în vedere în soluționarea cauzei de către organele de soluționare a contestației. În ceea ce privește art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală, se reține că acesta nu este incident speței în cauză, având în vedere data achiziției autoturismului ..., respectiv luna iulie 2008.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea contestatoarei referitoare la faptul că "legislația încălcată conform Raportului de inspecție "ar fi: art. 24 alin.11 care face trimitere la art. 21 alin. 3 litera n). de la Capitolul II privind Impozitul pe profit și la art 145¹ referitoare la limitările speciale de la TVA din Codul Fiscal"...aceleași încălcări ale legislației fiind prevăzute atât pentru impozit pe profit cât și pentru TVA " în condițiile în care în Decizia de impunere nr. .../...2012, care este actul administrativ opozabil terților, organele de inspecție fiscală nu s-au prevalat la pct.2.1.3 "Temeiul de drept" din decizia de impunere contestată, la stabilirea diferenței suplimentare de taxa pe valoarea adăugată, de prevederile legale incidente impozitului pe profit.

Față de cele mai sus reținute, și având în vedere faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL pentru această sumă.

2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, D.G.F.P. –...prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societatea prestatoare în condițiile în care societatea nu a demonstrat că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada... 2009-... 2012, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, aferentă facturilor primite de la SC P SRL- în calitate de prestator, facturi care au la bază Contractul nr. .../...2009 și Convenția nr. .../...2009.

Totodată, în cursul anului 2009 societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi primite de la SC P SRL, în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „prestări servicii conform contract (fără număr și dată) ”.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte care au condus la neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile sus menționate:

a) Referitor la Contractul nr. .../...2009 obiectul acestuia este prestarea de servicii de consultanță geologică pentru cartare și interpretare geologică în vederea punerii în evidență a unor depozite de materiale utile noi sau a reevaluării celor cunoscute. Prețul stipulat în contract (valabil de la data încheierii contractului și până la data de 31.12.2009) este în valoare de ... lei/lună la care se adaugă TVA. Ulterior, conform Actului adițional nr. .../...2009, prețul serviciilor nu mai este în sumă fixă ci, devine variabil funcție de volumul efectiv al serviciilor prestate și de valoarea cheltuielilor efectuate de prestator.

- conform statelor de salarii puse la dispoziția organelor de inspecție de către SC X SRL, rezulta că, pe întreaga perioadă a derulării Contractului nr..., contestatoarea a avut angajat în funcția de inginer geolog un număr de doi salariați, respectiv d-nul ... (pe perioada ...2007-...2011) și d-na ... (pe perioada ...2011 până la zi).

- pentru nici o factură primită aferentă contractului mai sus menționat contestatoarea nu a putut prezenta documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării serviciilor de către prestator, natura acestor servicii precum și justificarea tarifului (variabil) practicat pe parcursul derulării contractului;

b) Referitor la Convenția nr. .../...2009 încheiată între SC X SRL și SC P SRL, s-a constatat că s-a convenit colaborarea între cele două părți în scopul obținerii Licențelor de Explorare pentru perimetrele ... din județul ... și ... din județul În cadrul convenției, SC P SRL avea obligația să întreprindă toate demersurile legale în vederea obținerii licențelor de explorare și, ulterior, să transfere Licențele aferente perimetrelor către SC X SRL, aceasta obligându-se în contrapartidă să restituie SC P SRL toate cheltuielile ocazionate de acțiunile întreprinse pentru participarea la concursul public de oferte, să restituie toate cheltuielile suportate în cursul și ca urmare a procedurii de transferare a Licențelor către SC X SRL. Conform celor stipulate, convenția se consideră îndeplinită dacă SC X SRL obține Licența de explorare pentru perimetrele menționate prin transfer de la SC P SRL.

Organele de inspecție fiscală precizează că le-au fost prezentate Licențele de explorare nr. .../...2009 - valabilă 2 ani (pentru perimetrul ...), nr.../...2009 - valabilă 1 an (pentru perimetrul ...) și nr. .../...2009 - valabilă 1 an (pentru perimetrul), obținute de către SC P SRL. Pentru perimetrul nu a fost obținută licența de explorare.

La data controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că prestatorul nu și-a îndeplinit obligațiile referitoare la transferul Licențelor de explorare, deși acestea au fost obținute și, în consecință Convenția nr. ... nu a fost îndeplinită.

Totodată, pentru nici o factură primită aferentă "Convenției nr ...", societatea nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte natura, tipul și cuantumul cheltuielilor efectuate de prestator achitate de contestatoare, deși "Convenția" nu și-a atins scopul;

De asemenea, societatea deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă a două facturi emise de SC P SRL, respectiv, factura nr. .../...2010 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei și factura nr..../...2011 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de lei, ambele facturi având înscrise la rubrica explicații mențiunea "contravaloare servicii conform Convenție nr. .../....2009".

Organele de inspecție fiscală au constatat că ulterior, factura din luna decembrie ... este stornată de societate în data de ...2012, iar factura din luna ianuarie 2011 este stornată în cadrul aceleiași luni, respectiv ianuarie 2011. Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii din luna decembrie 2011 și stornată de contestatoare în anul 2012, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor de întârziere, perioada de calcul a majorărilor, modul de calcul și procentele aplicate sunt redate în Anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește facturile primite de la SC P SRL în care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „, prestări servicii conform contract (fără număr și dată)”, organele de inspecție fiscală au constatat că, nici pentru acestea societatea nu a prezentat nici un document justificativ care să stea la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a încălcat prevederile art. 145 alin (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că în mod eronat aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală ... lei, înscrisă în facturile aferente operațiunilor descrise mai sus.

Totodată, organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu a făcut dovada realității, necesității și oportunității acestor achiziții.

În susținerea cauzei, contestatoarea arată că, societatea respectă toate cerințele legale cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente Contractului nr. .../...2009, iar în ceea ce privește transferul licențelor aferente Convenției nr. .../2009, acesta este în continuare un proces în derulare, încă nerealizat din motive obiective, acest fapt neputând fi considerat o neexecutare a prestației.

Totodată, susține că pentru facturile emise în anul 2009 care au înscrisă mențiunea „,prestări servicii conform contract (fără număr și dată)”, acest lucru nu implică neacceptarea TVA la deducere, putându-se efectua corectarea facturilor prin adăugarea tuturor elementelor necesare, atâta timp cât acest lucru nu determină modificarea bazei de impozitare, acest lucru fiind permis în baza art.159 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu pct.81² (3) din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“Art.145

(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

(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);”

coroborate cu cele ale pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.146, care stipulează:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

La art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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;

[...]

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

[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

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

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei[...]

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adăugată este deductibilă numai în cazul bunurilor/serviciilor achiziționate pentru realizarea de operațiuni taxabile, operațiuni care să producă venit ce se constituie în baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată.

Așadar se reține că SC X SRL are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de o altă persoană impozabilă, cu condiția ca acestea să fie *“destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni”*.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..../....2012 se reține că, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală nu au acordat SC X SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de prestări servicii primite de la SC P SRL în calitate de prestator, facturi având la bază Contractul nr..../...2009 și Convenția nr..../...2009, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi primite de la SC P SRL în care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea *“prestări servicii conform (fără număr și data)”*, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la anexele 1, 2, 3, și 4 la Contractul nr..../...2009, depuse de societate contestatoare în susținerea cauzei ulterior depunerii contestației prin adresa .../...2013, organele de inspecție fiscală în urma analizării acestora, în completare la Referatul privind propuneri de soluționare a contestației nr..../....2013 transmisă organelor de soluționare a contestațiilor prin adresa nr..../...2013, fac următoarele precizări:

“Analizând cuprinsul acestora se constată că acestea sunt formulate aproape identic pentru fiecare an în parte.

În luna a anilor 2009, 2010, 2011 și 2012, conform anexelor se menționează următoarele: <<... în martie s-au efectuat măsurătorile topografice de la început de an ale carierei, s-au măsurat treptele de exploatare...>>, societatea neputând și neprezentând nici un document în acest sens.

În luna..... a fiecărui an, conform anexelor se menționează următoarele:<<... Tot în aprilie s-a analizat și oportunitatea instalării unei benzi transportoare, care să ușureze accesul materialului spre stația de concasare și spre stația de cribluri. Totodată, s-au făcut corecții și vizavi de folosirea materiei prime. S-a constatat că se folosea material mult prea bun pentru 0/63, material care se preta pentru utilizarea pentru realizarea de cribluri pentru asfalt și beton. Acet fapt s-a corectat și se va supraveghea constant de acum înainte...>>. Se constată că a fost copiat același text dintr-un an în altul.

*În anexa.... la contractul nr..../....2009 pentru perioada facturată ianuarie-decembrie 2011 la pct.2 se menționează:...**S-au completat documentațiile de exploatare pentru ANRM București și s-au transmis datele pentru anul 2010 la Direcția de urmărire licențe din cadrul ANRM București...*, iar în anexa nr.4 la contractul nr....din ...2009, pentru perioada facturată ianuarie – august 2012 la pct.2 se menționează:

S-au completat documentațiile de exploatare pentru ANRM București și s-au transmis datele pentru anul 2010 la direcția de urmărire licențe din cadrul ANRM București.... Se constată că a fost copiat textul dintr-o anexă în alta, cu toate că anexa nr.... se referă la anul 2011, iar anexa nr.... se referă la anul 2012.

Fiind prezentate cele de mai sus se constată că, Anexele 1, 2, 3, și 4 la contractul nr.... din ...2009 depuse de SC .X SRL sunt formulări aproape identice copiate dintr-un an în altul și nu pot constitui documente justificative pentru prestările de servicii facturate în baza contractului nr.... din ...2009 încheiat între părți”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de soluționare a contestațiilor rețin că, aceste anexe la Contractul nr..... din ...2009 depuse de SC X SRL în susținerea cauzei, conțin date cu caracter general și repetitiv fiind enumerate o serie de activități fără

a fi probate însă cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării serviciilor de către prestator în interesul operațiunilor sale taxabile, condiție obligatorie pentru exercitarea deducerii taxei pe valoarea adăugată. Mai mult, așa cum s-a arătat anterior aceste documente (anexe) conțin o serie de inardvențe de redactare așa cum corect au sesizat organele de inspecție fiscală la analiza acestora.

Referitor la susținerea contestatoarei că, a prezentat organelor de inspecție fiscală în perioada desfășurării controlului anexele corespunzătoare fiecărei facturi prin care sunt justificate serviciile efectuate, aceasta este eronată, în condițiile în care acestea au fost depuse ulterior formulării contestației prin adresa .../2013.

De altfel, susținerea contestatoarei că, a prezentat în timpul controlului documente justificative aferente Contractului nr..../....2009, este contrazisă, chiar de declarația dată de directorul societății dl.P în "Nota explicativă" prin care afirmă că "aceste documente nu au fost puse la dispoziție de către prestatorul de servicii sau cel puțin noi SC X nu am intrat încă în posesia acestora".

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru facturile primite care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr și dată)", se reține că, motivul principal pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei înscrisă în aceste facturi, îl reprezintă faptul că, societatea contestatoare nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia depunerii contestației, documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Nici susținerea contestatoarei referitoare la faptul că transferul licențelor aferente Convenției nr./2009, "reprezintă în continuare un proces în derulare, încă nerealizat din motive obiective, acest lucru neputând fi considerat la această dată o neexecutare a prestației", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu schimbă situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În contextul arătat, se reține că și în cazul existenței unui contract de prestări servicii încheiat între părți, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, societatea trebuie să justifice prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile. Înregistrarea în contabilitate a unor facturi în baza unor contracte nu este suficientă întrucât societatea trebuie să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a contractelor și care să definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți cât și modul de cuantificare a serviciilor în vederea facturării acestora.

Având în vedere că, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziții de bunuri sau servicii este expres condiționată de utilizarea bunurilor și serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, generatoare de venit, și faptul că în justificarea Contractului nr..../2009 și Convenției nr./2009 încheiate de contestatoare cu furnizorul SC P SRL nu au fost prezentate documente justificative prin care să facă dovada că acestea au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Față de cele mai sus reținute, și având în vedere faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările

organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru această sumă.

2.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, D.G.F.P.– prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare pentru perioada menținerii în stare de conservare a unor bunuri de capital (utilaje și tehnologii de producție), avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă integral la momentul achiziției acestor bunuri.

În fapt, SC X SRL achiziționează, în perioada verificată, mai multe mijloace fixe, de natura utilajelor și tehnologiilor de producție, necesare pentru desfășurarea activității de exploatare și prelucrare grandiorit în vederea comercializării de piatra brută, pentru care la achiziția acestor mijloace fixe societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste utilaje reprezintă active corporale fixe, așa cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și reprezintă active deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, datorită faptului că, volumul vânzărilor a scăzut semnificativ și având în vedere excedentul de utilaje și tehnologii de producție, contestatoarea a decis trecerea în stare de conservare a unor utilaje și tehnologii de producție, în acest sens fiind întocmite Procesele verbale de trecere în conservare a unor mijloace fixe nr. .../...2009 și nr. .../...2010, împreună cu Deciziile de constituire a comisiei pentru constatarea excedentului de capacitate de producție și trecerea în stare de conservare a utilajelor nr. .../...2009 și nr. .../...2010. Ulterior, ca urmare a reînceperii activității de exploatare și asigurării capacității normale a producției, societatea decide trecerea în stare de folosință a utilajelor conservate, întocmind procesele verbale de repunere în funcțiune a utilajelor nr. .../...2011 și nr. .../...2012, împreună cu Deciziile de constituire a comisiei de repunere în funcțiune nr. .../...2011 și nr. .../...2012.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a încălcat prevederile art. 149 alin.(4) lit. a) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare acestea nu mai participă la realizarea operațiunilor impozabile ale societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, ci sunt folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării acestora pe o perioadă nedeterminată, motiv pentru care au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă capacităților de producție puse în conservare. În urma ajustării efectuate, au stabilit în sarcina contestatoarei o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în cuantum de lei.

Prin contestația formulată contestatoarea invocă prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) punctul 1 din Codul Fiscal, arătând că ajustarea de TVA la care face referire această prevedere, se referă la situații în care bunurile de capital se folosesc de către persoana impozabilă în alte scopuri decât activitățile economice (unde pot intra folosirea în interes personal al asociaților/salariaților, acordarea spre folosință gratuită).

Totodată, contestatoarea susține că, în cazul societății X SRL, intrarea în conservare a respectivelor mijloace fixe s-a efectuat datorită condițiilor economice nefavorabile, acestea nemaiavând cum să fie utilizate în exploatare și de aceea, amortizarea contabilă și fiscală a fost oprită până la data reluării utilizării acestora.

De asemenea, susține că păstrarea utilajelor în depozit nu poate fi interpretată ca

utilizare în alte scopuri decât activitățile economice, fiind extrem de dese situațiile în care bunurile de capital nu sunt utilizate continuu din motive specifice fiecărui tip de activitate și de aceea prevederile din Codul Fiscal nu obligă la efectuarea ajustării de TVA pentru aceste situații.

De menționat, este faptul că, prin adresa nr..../....2013 și nr..../....2013, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin a solicitat Direcției Generale Legislație în Domeniu TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcției Generale de Metodologii Fiscale Îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul ANAF, lămuriri cu privire la speța în cauză.

Direcția Generală de Metodologii fiscale Îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul ANAF, prin adresa nr..../...2013 înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr..../...2013, respectiv Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale prin adresa .../...2013 înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr..../...2013, au răspuns solicitărilor formulate de organele de soluționare a contestațiilor.

În drept, art.149 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Art.149

(1) În sensul prezentului articol:

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

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

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

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

[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

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

[...]

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială[...].”

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că, ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice. În conformitate cu prevederile art.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, de aplicarea a art.149 din Codul fiscal, începând cu anul 2008 conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr....../...2012 se reține că, SC X SRL achiziționează, în perioada 2007-2008, mai multe utilaje și tehnologii de producție, necesare pentru desfășurarea activității de exploatare și prelucrare grandiorit în vederea comercializării de piatra brută, pentru care la momentul achiziției acestora societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată.

Ulterior în perioada 2009-2010, contestatoarea le-a trecut în conservare întocmind în acest sens “Procese verbale de trecere în conservare”, iar în perioada 2011-2012 a întocmit “Procese verbale de repunere în funcțiune” pentru majoritatea utilajelor trecute în conservare.

Urmare a controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare, acestea nu au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, stabilind că dreptul integral de deducere a taxei exercitat inițial trebuia ajustat corespunzător pe perioada conservării în baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate privitoare la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr....../...2012, se reține că, trecerea în conservare a unor bunuri de capital nu constituie în principiu un eveniment de natură a genera obligația de ajustare a taxei deduse inițial la achiziția respectivelor bunuri, conform art.149 alin.(4) din Codul fiscal.

Raportat la situația de fapt, respectiv la cele consemnate, în Raportul de inspecție fiscală nr.2012, nu rezultă însă dacă organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile realizate de societatea contestatoare cu aceste bunuri de capital în întregul lor, respectiv dacă aceasta a utilizat acele utilaje și tehnologii de producție total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice, ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, respectiv în favoarea acționarilor sau asociaților, în scopuri de închiriere, etc, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, precizează că SC X SRL a obținut venituri din închirieri utilaje.

Considerăm că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatoare a tuturor condițiilor legate de ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunurilor de capital în discuție, așa cum sunt stipulate la art.149 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor, art.6 și art.7 alin(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

Raportat la dispozițiile legale mai sus citate, se reține că, stabilirea naturii operațiunilor realizate de societatea contestatoare se poate realiza numai de către organul fiscal, care în virtutea art.6 din Codul de procedură fiscală, este în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, potrivit art 94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 94

“ Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;
[...]

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

[...]

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

De asemenea în conformitate cu art.105 din același act normativ:

“Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.

La pct. 102.1 din H.G. nr.1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Din prevederile legale mai sus citate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunurilor de capital în discuție, utilizate total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau dreptul de deducere a taxei, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:“(3) 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” și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-CS .../...2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. ..., pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceeași obligație fiscală, în raport de prevederile legale incidente în materie și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Totodată, vor avea în vedere prevederile pct.11.6 și pct.11.7 din O.P.A.N.A.F. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

2.4 Referitor la accesoriile în suma totală de lei din care: suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012.

În ceea ce privește suma totală de lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organul

de soluționare a contestației având în vedere că nu poate defalca cuantumul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente debitului reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei pentru care a fost desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-CS .../....2012 conform pct. 2.3 din prezenta decizie, de dobânzile/majorările de întârziere aferente debitelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei pentru care s-a respins contestația conform pct.2.1 și pct.2.2 din prezenta decizie, acestea vor fi desființate în totalitate cu precizarea că, în baza principului de drept conform căruia “accesoriul urmează principalul”, dobânzile/majorările de întârziere aferente debitelor pentru care a fost respinsă contestația rămân ca datorate, iar cele aferente debitului desființat vor fi recalculate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește suma totală de lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, se reține că, acestea sunt individualizate separat în Raportul de inspecție fiscală nr....../....2012, pentru fiecare debit reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar societatea contestatoare, prin contestația formulată, nu aduce un alt mod de calcul privind penalitățile de întârziere.

Prin urmare, în ceea ce privește suma de ...lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că, stabilirea acestora este o măsură accesorie aferentă taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmează calea principalului.

În condițiile în care la punctul 2.1 și punctul 2.2 din prezenta decizie, a fost respinsă ca întemeiată contestația formulată de societatea contestatoare împotriva debitului în sumă totală de ... lei (... lei + lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de lei reprezentând penalități de întârziere aferente debitului de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că, stabilirea acestora este o măsură accesorie aferentă taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmează calea principalului.

În condițiile în care la pct.2.3 din prezenta decizie s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-.../....2012 cu privire la debitul de ... lei reprezentând diferență de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, pe cale de consecință, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, și pentru penalitățile de întârziere în sumă de lei, urmând a fi recalculate în funcție de rezultatele reverificării ce va fi efectuată de organele de inspecție fiscală.

La reverificarea accesoriilor pentru care prin prezenta decizie s-a dispus soluția de desființare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile pct.11.6 și pct.11.7 din O.P.A.N.A.F. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

3. Referitor la contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../...2012, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care acesta, nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin Dispoziția de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../...2012, organele de inspecție fiscală au dispus măsuri asigurătorii (sechestrul asigurător), asupra următoarelor bunuri proprietatea SC X SRL, respectiv:

- ecran concasor pentru sortări .. (nr.inventar...) - lei
- generator ... (nr.inventar....) – ... lei
- instalație de aspirare și filtrare ... (nr.inventar) – lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../....2012, solicitând anularea acesteia.

În drept, sunt aplicabile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 129

(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172”,

Art.172

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență”.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, se reține că, contestația formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../...2012, nu se află în competența materială de soluționare a Serviciului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice....., aceasta aparține instanței judecătorești.

3. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, referitor la măsura de înregistrare în evidența contabilă a diferențelor de taxă pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată și a accesoriilor aferente, precum și a amenzii aplicate, măsura de clarificare a situației personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent și măsura de a ține cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada2012-...2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P., prin Serviciul Soluționare Contestații are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde stabilirea de obligații fiscale suplimentare, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, SC X SRL contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, prin care s-a dispus în sarcina sa înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor suplimentare de plată stabilite cu titlu de TVA și Impozit pe profit și a accesoriilor aferente, precum și a amenzii aplicate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au dispus ca societatea să clarifice situația personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent și să țină cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada ...2012-...2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012.

În drept, art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare:

ART. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

De asemenea, O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa nr.2 Instrucțiuni de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" cod 14.13.27.18. prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".

Întrucât măsurile mai sus menționate stabilite în sarcina SC X SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../....2012, nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care "Dispoziția" nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. nu are competență de soluționare a acestor măsuri înscrise în dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, se stipulează: (2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente,*

coroborat cu prevederile pct. 5.3. din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede: "5.3. *Alte acte administrative fiscale pot fi: **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc."*

Prin urmare, contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2012, referitoare la măsura de înregistrare în evidența contabilă a diferențelor de taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată și a accesoriilor aferente, precum și a amenzii aplicate, măsura de clarificare a situației personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent și măsura de a ține cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada ...2012-...2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012, va fi transmisă spre soluționare Serviciului Inspecție Fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P., în calitate de organ emitent al acesteia.

5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../...2012, în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma de lei,

cauza supusă soluționării D.G.F.P. ... prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la măsura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat raportată de societate pentru anul 2011, cu suma de lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../.....2012, organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale de recuperat raportată de contestatoare la2011 cu suma de lei.

Pierdere fiscală de recuperat înregistrată de contestatoare pe perioada 2007-2011 a fost influențată cu cheltuielile nedeductibile constatate în urma inspecției fiscale după cum urmează:

Pentru anul 2007, societatea înregistrează o pierdere fiscală în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal respectiv cheltuielii de protocol în sumă de lei.

Pentru anul 2008, societatea înregistrează o pierdere fiscală în sumă de lei. Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei din care:

- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator,
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului ...
- suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal care nu au la baza un document justificativ întocmit potrivit legii,

Pentru anul 2009, societatea înregistrează o pierdere fiscală în sumă de lei. Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de lei din care:

- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator.
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului ...,
- suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr.../...2009, Convenției nr.../...2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)".

Pentru anul 2010, pentru perioada2010-....2010 societatea înregistrează o pierdere de ... lei, iar pentru perioada ...2010-...2010 înregistrează o pierdere de ... lei. Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei din care:

- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator,
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului H,
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC ... SRL în baza Contractului nr..../...2009, Convenției nr..../...2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea”prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)”.

Pentru anul 2011, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de ... lei. Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei din care:

- suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator,
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului,
- suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr..../...2009, Convenției nr..../...2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea”prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)”.

Conform datelor prezentate în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală , rezultă că pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori raportată de societate la 31.12.2011 în cuantum delei, a fost diminuată de organele de inspecție fiscală cu suma de ... lei, rămânând de recuperat pentru anii următori o pierdere fiscală în sumă de lei.

Totodată, se reține că prin contestația formulată, SC X SRL deși contestă măsura privind diminuarea pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, nu aduce argumente referitoare la toate bazele impozabile stabilite de organele de inspecție fiscală care din punct de vedere fiscal au condus la diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2007-2011.

Astfel, contestatoarea aduce argumente în ceea ce privește suma de ... lei (din totalul de lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr../....2009, Convenției nr../....2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea”prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)”, suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului ..., și nu face nici o referire la suma de ... lei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal constatate pentru anul 2007, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal care nu au la baza un document justificativ întocmit potrivit legii constatate pentru anul 2008, suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și P – în calitate de prestator, constatate pentru perioada 2008-2011 și suma de ... lei (.... lei – ... lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr..../....2009, Convenției

nr..../2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)".

a) Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC PSRL în baza Contractului nr..../...2009, Convenției nr..../....2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)", cu care s-a diminuat pierderea fiscală a societății pe perioada 2009-2011.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă a în contul 628.13 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți", cheltuieli de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL, în baza Contractului nr. .../...2009, Convenției nr..../....2009 și a facturilor care, la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „prestări servicii conform contract (fără număr și dată)".

Referitor la tranzacțiile efectuate în baza Contractului nr./...2009, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru nici o factură primită aferentă acestui contract contestatoarea nu a prezentat documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente, din care să rezulte necesitatea și oportunitatea efectuării serviciilor de către prestator, natura acestor servicii, justificarea tarifului (variabil) practicat pe parcursul derulării contractului în condițiile în care societatea avea pe toată perioada derulării acestuia un salariat cu pregătire în domeniu, respectiv inginer geolog;

Referitor la tranzacțiile efectuate în baza Convenției nr..../2009, organele de inspecție fiscală au constatat că prestatorul nu și-a îndeplinit obligațiile referitoare la transferul Licențelor de explorare, deși acestea au fost obținute, societatea nu a putut prezenta documente justificative cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente, din care să rezulte natura, tipul și cuantumul cheltuielilor efectuate de prestator și achitate de societatea verificată, deși convenția mai sus menționată nu și-a atins scopul pentru tranzacțiile efectuate în baza sa.

De asemenea, au constatat lipsa documentelor justificative cu privire la înregistrarea pe cheltuieli a unor sume, aferentă unor facturi emise de SC P SRL care la rubrica explicații, este înscrisă mențiunea „, prestări servicii conform contract (fără număr și dată)".

Organele de inspecție fiscală precizează că la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă (Anexa nr.2) referitoare la lipsa documentelor justificative, pusă reprezentantului societății, acesta răspunde că documentele nu au fost puse la dispoziție de către prestatorul de servicii până la aceea dată.

Având în vedere faptul că societatea contestatoare nu a putut face dovada necesității și oportunității efectuării serviciilor de către prestator, respectiv nu a prezentat în susținere documente justificative, cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente, referitoare la natura acestor servicii, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile de natura prestărilor de servicii în sumă totală de lei, înregistrate de societate în evidența contabilă sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, societatea neputând face dovada realității, necesității și oportunității acestor cheltuieli, fiind încălcate prevederile art. 21 alin.(1), art. 21 alin.(4) lit f), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal.

Prin contestația formulată contestatoarea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală în perioada desfășurării controlului anexele corespunzătoare fiecărei facturi prin care sunt justificate serviciile efectuate, justificarea serviciilor efectuate de prestator fiind cuprinse în anexele atașate la contestație.

În drept, art. 21 alin.(1), alin.(4) lit f), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

(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;

[...]

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

coroborat cu prevederile pct.48 din H.G.nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, se reține că nu sunt deductibile 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 și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ... lei reprezentând cheltuieli de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr.../...2009, Convenției nr.../...2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea”prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)”, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal în condițiile în care societatea contestatoare nu a putut face dovada că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor prin prezentarea în

susținere de documente justificative, cum ar fi situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente, referitoare la natura acestor servicii.

Referitor la anexele 1, 2, 3, și 4 la Contractul nr....../...2009, depuse de societate contestatoare în susținerea cauzei ulterior depunerii contestației prin adresa .../....2013, opinia organelor de soluționare referitoare la aceste documente a fost prezentată la pct.2.2 din prezenta decizie.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că a prezentat organelor de inspecție fiscală în perioada desfășurării controlului anexele corespunzătoare fiecărei facturi prin care sunt justificate serviciile efectuate, așa cum s-a mai arătat în prezenta decizie, aceasta este eronată în condițiile în care acestea au fost depuse ulterior formulării contestației prin adresa .../...2013.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației documente (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru) aferente Contractului nr....../...2009 și Convenției nr....../...2009, precum și facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr și data)", prin care să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal și au procedat la diminuarea pierderii fiscale a societății pentru perioada 2009-2011, cu suma totală de lei.

b) Referitor la suma totală de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea autoturismului ..., cu care s-a diminuat pierderea fiscală a societății pe perioada 2008-2011.

Având în vedere aceleași considerente de fapt și drept reținute la pct.1 din prezenta decizie, referitoare la nedeductibilitatea fiscală a sumei de ... lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea autoturismului ... aferente anului 2008, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că, și cheltuiala cu amortizarea autoturismului .. aferentă perioadei 2009-2011 în sumă ... lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal și au procedat la diminuarea pierderii fiscale a societății pentru perioada 2008-2011 cu suma totală de ... lei (... lei +... lei).

c) Referitor la suma de...lei reprezentând cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal constatate pentru anul 2007, la suma de ...lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal care nu au la baza un document justificativ întocmit potrivit legii stabilite pentru anul 2008 și la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator, constatate pentru perioada 2008-2011, și suma de ... lei (... lei lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestărilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr....../...2009, Convenției nr....../...2009 și a facturilor care la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)", care din punct de vedere fiscal au determinat diminuarea pierderii fiscale a societății pe perioada 2007-2011.

În fapt, deși contestația formulată societatea contestatoare se îndreaptă împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....../...2012, în ceea ce privește măsura de diminuarea a pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma totală de ... lei, nu face nici o referire la suma delei reprezentând cheltuieli de

protocol nedeductibile fiscal constatate pentru anul 2007, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal care nu au la baza un document justificativ întocmit potrivit legii constatate pentru anul 2008, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestațiilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator, constatate pentru perioada 2008-2011 și la suma de ... lei (... lei – ... lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestațiilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr....../....2009, Convenției nr....../....2009 și a facturilor care la rubrica explicației este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)".

În drept, art.206 alin.(1) lit. c), d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază

iar la pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv".

Se reține că prin contestația formulată pentru suma de ... lei reprezentând cheltuieli cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal constatate pentru anul 2007, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal care nu au la bază un document justificativ întocmit potrivit legii stabilite pentru anul 2008, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestațiilor de servicii externe de consultanță aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL - în calitate de beneficiar și H – în calitate de prestator, care din punct de vedere fiscal au condus la diminuarea pierderii fiscale de recuperat pentru perioada 2007-2011 și la suma de ... lei (... lei – lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura prestațiilor de servicii efectuate de SC P SRL în baza Contractului nr....../...2009, Convenției nr....../...2009 și a facturilor care la rubrica explicației este înscrisă mențiunea "prestări servicii conform contract (fără număr, fără dată)", societatea contestatoare nu prezintă în susținerea cauzei nici un argument de fapt și de drept. Organul de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....../...2012 pentru suma totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei).

Prin urmare având în vedere cele mai sus prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus măsura de diminuarea pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma de ... lei, înscrisă în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....../...2012, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere contestația formulată de SC X SRL se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată.

Referitor la faptul că societatea contestatoare se îndreaptă și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....../..., se reține că, potrivit prevederilor art.109 alin.(1), (2), (3) din

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Iar, potrivit prevederilor art.85 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”.

Totodată, în conformitate cu prevederile stipulate la art.86 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale”.

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ fiscal premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță, sau, în cazul în care baza de impunere nu se modifică, prin emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ asimilat deciziei de impunere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.209 alin.(1) lit.a), alin.(2), art. 216 alin.(1), art.216 alin.(3), din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; pct.2.5, pct.5.3, pct.11.1 lit.a), b), pct.11.6, pct.11.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată prin avocat de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin pentru suma totală de lei, reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată lei
- accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată lei

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată prin avocat de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. ... pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ... lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .. lei

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. ... pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ... lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ... lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată .. lei

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, în raport de prevederile legale incidente în materie și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

4. Constatarea necompetenței materiale a D.G.F.P. ...-Serviciul Soluționare Contestații privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../...2012 emisă de D.G.F.P. ... - Serviciului Inspecție Fiscală ..., competența aparținând instanțelor judecătorești.

5. Constatarea necompetenței materiale a D.G.F.P. ... – Serviciul Soluționare Contestații privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, prin care s-a dispus măsura de înregistrare în evidența contabilă a diferențelor de taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilite suplimentar de plată și a accesoriilor aferente stabilite, precum și a amenzii aplicate, măsura de clarificare a situației personalului detașat în baza contractului de prestări servicii transnaționale la organul fiscal competent și măsura de a ține cont de cheltuielile nedeductibile stabilite în urma inspecției fiscale pentru perioada ...2012-....2012 la calculul profitului impozabil pe anul 2012, și transmiterea acesteia spre soluționare Serviciului Inspecție Fiscală ... - Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. ..., în calitate de organ emitent al acesteia.

6. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată prin avocat de **SC X SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012 emisă de D.G.F.P. ... - Serviciul Inspecție Fiscală ..., prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale de recuperat aferentă anului 2011 cu suma de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării.