

**Decizia nr. 9909/2016**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2015**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/2015 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2015, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.- în insolvență**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în municipiul X, str. X nr. x, județul X, reprezentată legal prin administratorul special Y și prin administratorul judiciar Z.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. X/2015, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015* emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015. Din totalul de X lei stabiliți suplimentar de plată prin decizia de impunere menționată mai sus, a fost contestată doar suma de X lei, alcătuită din:

- **X lei** impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** taxa pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

Având în vedere prevederile art. 352, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: "Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare", contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatorului la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, respectiv data de **17.08.2015**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov, respectiv data de **11.09.2015**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația prezintă în original atât amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. cât și amprenta ștampilei Z, precum și semnăturile celor doi reprezentanți.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin administratorul special și cel judiciar.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/2015** act emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală.

Având în vedere că în contestația depusă, S.C. X S.R.L. solicită „**anularea în parte**” a Deciziei de impunere nr. F-X/2015, fără precizarea sumelor contestate, în baza prevederilor art. 206 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (**în vigoare la data depunerii contestației**) și ale punctului 206.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la comunicare, să completeze contestația cu precizarea obiectului contestației, respectiv cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de impozite, taxe precum și accesorii ale acestora.

Adresa de solicitare nr. X/2016 a fost confirmată de primire la data de X.2016. Prin adresa înregistrată la oficiul poștal în data de X.2016 și la DGRFP Brașov- Serviciul soluționare contestații cu nr. X/2016, contribuabilul a precizat cuantumul sumei contestate.

Referitor la aspectele de încălcare a legislației fiscale semnalate de organele de control petenta susține că:

**1)** Echipa de inspecție fiscală a apreciat în mod eronat că o parte dintre cheltuielile efectuate în perioada în care societatea nu avea licență de funcționare nu sunt deductibile, având în vedere că:

- s-au înregistrat cheltuieli cu hrana pentru câinii dresați pentru pază și protecție, păstrați în patrimoniul societății pentru a putea realiza venituri la momentul reînnoirii licenței de funcționare;
- s-au înregistrat cheltuieli cu combustibilul și repararea autoturismelor din proprietate deoarece administratorul societății a efectuat deplasări la instituții ale statului, instituții bancare, clienți, în scopul obținerii licenței de funcționare, reînnoirii contractelor și în scopul înregistrării de venituri.

Contestatoarea susține că a obținut venituri impozabile, chiar dacă nu în lunile în care au fost înregistrate cheltuielile și face referire la art. 21 din Codul fiscal care „nu precizează că se corelează lunar cheltuielile efectuate cu veniturile impozabile, nefiind precizată expres o limită de timp pentru obținerea de venituri aferente cheltuielilor efectuate”. Petenta afirmă că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru menținerea patrimoniului societății și pentru întreprinderea demersurilor necesare reînnoirii licenței de funcționare, ceea ce demonstrează scopul lor economic.

În concluzie contribuabilul contestă încadrarea ca nedeductibile a **cheltuielilor constând în hrană pentru câini, carburanți și piese auto**, în sumă de **X lei în anul 2012** și de **X lei în 2013** și a **TVA** aferentă în sumă de **X lei în 2012** și de **X lei în anul 2013**.

**2)** Referitor la cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar înregistrate în perioada mai 2012-martie 2013, societatea susține că în cursul anilor anteriori au fost achiziționate echipamente de protecție și pază pentru angajații societății, „echipamente fără de care nu se putea obține licența de funcționare”, iar valoarea lor a fost repartizată pe cheltuieli în decursul mai multor luni, chiar dacă ele au fost fizic predate personalului pentru a fi folosite.

Petenta nu este de acord cu tratarea ca nedeductibile din punct de vedere fiscal a acestor cheltuieli de către inspectorii fiscali și precizează că aceștia, deși au consemnat că achiziția a avut loc anterior, nu au acordat drept de deducere pe motiv

că societatea nu avea angajați la momentul înregistrării cheltuielilor respective.

În concluzie contribuabilul contestă încadrarea ca nedeductibile a **cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar** în sumă de **X lei în 2012** și de **X lei în anul 2013**.

**3)** Societatea menționează că **nu contestă** sumele aferente cheltuielilor de telefonie considerate nedeductibile de către organele de control și TVA aferentă acestora, respectiv cheltuielile în sumă de X lei cu TVA de X lei stabilite ca nedeductibile pentru anul 2012 și în sumă de X lei cu TVA de X lei stabilite pentru anul 2013. Totuși prin adresa nr. X/2016 petenta precizează ca sumă contestată în contul impozitului pe profit, toată suma stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere F-X/2015.

**4)** De asemenea, societatea contestă încadrarea ca nedeductibile a **cheltuielilor cu amortizarea** în sumă de **X lei în 2012** și **X lei în 2013**, precizând că în perioada 2012-2013 activitatea societății nu a fost suspendată. Petenta susține că echipa de inspecție fiscală a aplicat eronat prevederile punctului 70<sup>2</sup> din Normele metodologice la Codul Fiscal deoarece, chiar dacă societatea nu a înregistrat în această perioadă venituri, patrimoniul societății a fost utilizat de către administrator, care a efectuat demersurile necesare în vederea reînnoirii licenței de funcționare.

**5)** În legătură cu cheltuielile aferente anului 2014 încadrate de echipa de inspecție drept nedeductibile, contribuabilul precizează următoarele:

5.1) Conform constatările inspectorilor antifraudă înscrise în Procesul verbal nr. X/2014, întocmit la S.C. X S.R.L., la acest contribuabil s-au estimat diferențe aferente impozitului pe profit și TVA în sumă de X lei. Diferențele provin din încadrarea ca „fictive” a documentelor emise de SC E SRL, SC F SRL și SC A SRL, deoarece petenta nu a putut prezenta devizele aferente lucrărilor facturate de acestea. Referitor la aceste aspecte, contribuabilul „și-a însușit parțial punctul de vedere al echipei de inspecție și a declarat suma TVA stabilită suplimentar drept TVA de plată în decontul aferent lunii octombrie 2014, .... însă nu a fost de acord cu calculul impozitului pe profit „ deoarece societatea a înregistrat în anul 2014 pierdere fiscală. **Contribuabilul nu contestă TVA în sumă de X lei** calculat ca diferență între X lei total TVA dedusă în baza facturilor emise de cei trei furnizori enumerați mai sus și suma de X lei cuprinsă de contribuabil în decontul aferent lunii octombrie 2014.

5.2) Prin procesul verbal nr. X/2015, inspectorii antifraudă au constatat că petenta a înregistrat în contabilitate achiziții de echipamente de protecție de la trei societăți ce nu au cuprins aceste livrări în declarația 394.

Contribuabilul precizează că în fundamentarea constatărilor inspectorii antifraudă au avut în vedere următoarele aspecte:

- societățile D SRL CUIX și C SRL CUIX, nu funcționează la sediul declarat și nu și-au declarat în totalitate livrările către parteneri, urmând să fie declarate inactive, inspectorii din cadrul DRAF București concluzionând că cele două societăți au fost furnizoare de „documente fictive”;

- în cazul societății DD SRL -CUI X, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că aceasta nu avea înregistrate relații comerciale derulate cu S.C. X S.R.L.

Referitor la aceste achiziții, contestatoarea precizează că, având în vedere specificul activității pe care o desfășoară, precum și faptul că în cursul anului 2014 a avut o medie de 220 de angajați pe lună, structura angajaților modificându-se de la o lună la alta, a fost necesară achiziția de echipament conform cu activitățile prestate. Aceste echipamente au fost predate angajaților, pe bază de semnătură, și nu au fost refolosite de la un angajat la altul.

Petenta precizează că achiziția echipamentelor a fost efectuată de la diverși

agenți de vânzări care s-au prezentat la punctul de lucru al societății cu oferte de preț pentru echipamentele necesare activității de protecție și pază.

Contribuabilul susține că a întreprins toate demersurile pentru verificarea societăților furnizoare, respectiv a verificat modul de întocmire a documentelor justificative (factură și chitanță) și a accesat site-ul Ministerului de Finanțe pentru consultarea stării fiscale și a valabilității codului de TVA al furnizorilor. Contestatara consideră că nu poate fi trasă la răspundere pentru comportamentul altei societăți comerciale.

În concluzie petenta susține că echipa de inspecție a considerat în mod eronat că achizițiile de echipamente de protecție de la cele trei societăți sunt "tranzacții ce nu au scop economic", deoarece societatea nu-și poate desfășura obiectul de activitate fără ele și **contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în suma de X lei.**

Față de cele expuse anterior, petenta solicită **anularea în parte** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2015, pentru sumele contestate și recalcularea sumelor datorate pentru TVA, impozit pe profit și pentru accesoriile aferente acestora.

**II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice,** organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012 – 31.03.2015, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei. Tot prin decizia de impunere F-X/2015 s-a stabilit **TVA de plată în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2012- 31.03.2013, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Inspecția fiscală a fost declanșată ca urmare a adresei nr. X/2015 transmisă de AJFP X și înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X/2015, prin care se comunică faptul că prin Încheierea de ședință a Camerei de Consiliu din data de X.2015 s-a deschis procedura generală a insolvenței cu privire la debitoarea SC X SRL, CUI RO X, cu domiciliul fiscal în Brașov, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 1 din Legea insolvenței 85/2014, s-a solicitat stabilirea creanțelor bugetare certe, lichide și exigibile născute până la data deschiderii procedurii.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada ianuarie 2012 - martie 2015 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, pe baza documentelor și informațiilor solicitate de organele de control și puse la dispoziție de contribuabil.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate, s-au stabilit următoarele:

**1) Referitor la cheltuielile de pe analiticele contului 602 (hrană și medicamente pentru animale, lubrifianți și carburanți auto, piese de schimb) și la taxa pe valoarea adăugată aferentă, înregistrate în perioada în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a realizat venituri**

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală F-X/2015, în perioada mai 2012- martie 2013 societatea nu a mai deținut licență de funcționare, nu a

înregistrat venituri iar singurul angajat al societății a fost dl Y care deținea funcția de administrator.

Din verificările efectuate de organele de control s-a constatat că, în perioada în care nu a deținut licență de funcționare, societatea a înregistrat cheltuieli cu materialele consumabile în sumă totală de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

Astfel:

- în perioada mai- decembrie 2012 societatea a înregistrat pe contul 602- Cheltuieli cu materialele consumabile, analitice distincte, suma totală de X lei din care cheltuieli cu achiziționarea de medicamente și hrană pentru câini în sumă de X lei, carburanți și lubrifianți în sumă de X lei și piese de schimb în sumă de X lei. De asemenea, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de X lei, prin deconturile depuse;

Din verificările efectuate s-a constatat că suma de X lei înregistrată în anul 2012, a fost diminuată cu X lei reprezentând cheltuieli cu carburanții înregistrate în lunile mai-august 2012 și pe care contribuabilul le-a cuprins în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012 în valoarea cheltuielilor nedeductibile fiscal. Prin urmare, organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012 cu suma de X lei (X- X lei);

- în perioada ianuarie- aprilie 2013 societatea a înregistrat pe contul 602- Cheltuieli cu materialele consumabile, analitice distincte, suma totală de X lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea de medicamente și hrană pentru câini. Societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit al anului 2013 aceste cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de X lei, prin deconturile depuse. Organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru anul 2013 cu suma de X lei.

Prin Notificarea din data de 21.07.2015, s-a solicitat reprezentantului contribuabilului să justifice în ce măsură cheltuielile menționate mai sus și TVA aferentă acestora, sunt afrente operațiunilor taxabile.

În răspunsul furnizat în data de 29.07.2015, contribuabilul precizează că în perioada mai 2012-aprilie 2013 a depus toate eforturile pentru a-și reînnoi licența de funcționare, timp în care s-au înregistrat cheltuieli cu hrana pentru câinii dresați pentru pază și protecție, păstrați în patrimoniul societății pentru a putea realiza venituri la momentul reînnoirii licenței de funcționare. De asemenea, reprezentantul societății afirmă că s-au înregistrat cheltuieli cu combustibilul și repararea autoturismelor din proprietate deoarece administratorul societății a efectuat deplasări la instituții ale statului, instituții bancare, clienți, în scopul obținerii licenței de funcționare, reînnoirii contractelor și înregistrării din nou de venituri.

Având în vedere aceste aspecte, în baza prevederilor art. 21, alin. (1), coroborat cu art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat cheltuielile în sumă totală de X lei înregistrate în lunile în care nu s-au înregistrat venituri impozabile ca fiind nedeductibile fiscal.

Pe linie de TVA, pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru cheltuielile prezentate mai sus, inspectorii fiscali au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nefăcând dovada că taxa este aferentă unor achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

## **2) Referitor la cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar înregistrate în perioada în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a înregistrat venituri din exploatarea acestora**

În perioada mai 2012- martie 2013 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de X lei reprezentând uzura materialelor de inventar, deși în lunile respective nu deținea licența de funcționare, a avut un singur angajat în persoana administratorului societății, data încheierii contractului de muncă fiind 23.08.2012 și nu a realizat venituri impozabile. Majoritatea obiectelor de inventar date în consum au fost achiziționate anterior anului 2012, figurând în soldul contului 303- Materiale de natura obiectelor de inventar la 31.12.2011.

În vederea justificării deductibilității cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar, s-a solicitat agentului economic să prezinte copii ale documentelor de achiziție și să precizeze în ce măsură aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor.

În răspunsul formulat, reprezentantul societății precizează că în anii anteriori perioadei verificate s-au achiziționat echipamente de protecție specifice activității desfășurate, echipamente care au fost predate personalului spre utilizare. Deoarece cheltuiala cu echipamentele de pază și protecție este una dintre principalele cheltuieli ale societății, contribuabilul a decis să repartizeze aceste cheltuieli pe parcursul mai multor luni.

Având în vedere faptul că societatea nu a avut angajați cu funcții de protecție și pază atunci când a dat în consum bunurile și faptul că obiectele de inventar au fost înregistrate pe cheltuieli în lunile în care nu s-au înregistrat venituri impozabile, în baza prevederilor art. 21, alin. (1), coroborat cu art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat aceste cheltuielile, în sumă totală de X lei, ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal. Astfel, organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului X lei.

## **3) Referitor la cheltuielile de telefonie și la taxa pe valoarea adăugată aferentă, înregistrate în perioada în care societatea nu a avut angajați și nu a deținut licența de funcționare**

În perioada mai 2012- martie 2013 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de X lei reprezentând contravaloare servicii de telefonie, și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de X lei prin deconturile de taxă depuse la organul fiscal competent.

Din analiza facturilor în baza cărora s-au efectuat înregistrările în evidența contabilă, s-a constatat că sunt decontate servicii de telefonie pentru aproximativ 100 de numere de telefonie mobilă și 20 de numere de telefonie fixă.

Întrucât persoanele care au beneficiat/utilizat serviciile de telefonie nu aveau calitate de angajați ai societății și nici nu au fost recuperate de contribuabil de la persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de fapt de aceste servicii, în baza prevederilor art. 21, alin. (1), coroborat cu art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012 cu suma de X lei iar pentru anul 2013 cu suma de X lei.

Pe linie de TVA, pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru cheltuielile prezentate mai sus, inspectorii fiscali au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nefăcând dovada că taxa este aferentă unor achiziții destinate utilizării în

folosul operațiunilor taxabile.

**4) Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate în perioada în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a înregistrat venituri impozabile din prestări de servicii de pază și protecție**

În perioada mai 2012- martie 2013 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de X lei (din care X lei în 2012 și X lei în 2013) reprezentând amortizarea calculată pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, deși în lunile respective nu deținea licența de funcționare și nu a înregistrat venituri impozabile din prestări de servicii de pază și protecție.

Prin Notificarea din data de 21.07.2015, s-a solicitat reprezentantului contribuabilului să justifice în ce măsură cheltuielile menționate mai sus și TVA aferentă acestora, sunt afrente operațiunilor taxabile.

În vederea justificării deductibilității cheltuielilor cu uzura obiectelor de inventar, s-a solicitat agentului economic să explice înregistrarea pe cheltuieli a contravalorii amortizării în condițiile în care nu s-au înregistrat venituri impozabile în acea perioadă.

În răspunsul formulat, reprezentantul societății precizează că în perioada mai 2012- aprilie 2013 activitatea societății nu a fost suspendată, lipsa veniturilor fiind cauzată de motive obiective (nu s-a putut înnoi licența de funcționare din cauza datoriilor pe care societatea le avea la bugetul de stat). Contribuabilul consideră că în această perioadă societatea a desfășurat activitate prin administratorul său, care a întreprins toate demersurile pentru înnoirea licenței și care a antrenat câinii din patrimoniu.

Având în vedere faptul că societatea nu înregistrat venituri impozabile, în baza prevederilor art. 21, alin. (1), coroborat cu art. 24 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile cu amortizarea, în sumă totală de X lei și au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012 cu suma de X lei iar pentru anul 2013 cu suma de X lei.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anilor 2012 și 2013, fiind determinat rezultatul exercițiilor ținând cont de constatările prezentate mai sus.

Astfel:

- **pentru anul 2012**, față de pierderea fiscală în sumă de X lei declarată de societate, organele de control au stabilit o pierdere în sumă de doar X lei, prin considerarea cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de X lei (X lei hrană animale și piese de schimb+ X lei cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar+ X lei cheltuieli cu servicii de telefonie+ X lei cheltuieli de amortizare). Pentru această perioadă nu s-au calculat accesorii aferente impozitului pe profit.
- **pentru anul 2013**, față de profitul net impozabil declarat de societate în sumă de X lei, organele de control au stabilit un profit în sumă de X lei, prin considerarea cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de X lei (X lei hrană animale și medicamente+ X lei cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar+ X lei cheltuieli cu servicii de telefonie+ X lei cheltuieli de amortizare) și a pierderii fiscale de recuperat din anul 2012 în sumă de X lei. Pentru profitul astfel determinat, s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit aferent anului 2013 în sumă de X lei** (X lei x 16%).

## **5) Referitor la cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de SC K SRL și la taxa pe valoarea adăugată aferentă**

În lunile februarie și aprilie 2014 contribuabilul a evidențiat în contul 628-“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, suma totală de X lei, cu TVA aferentă de în sumă de X lei, în baza a două facturi emise de SC K SRL. Cele două facturi au fost întocmite în baza contractului nr. X/05.02.2014 respectiv nr. X/05.03.2014, ambele având ca obiect efectuarea de operațiuni de consultant/ service/ verificare și întreținere periodică a sistemelor tehnice de alarmare compuse din sistem de avertizare la efracție și sistem de supraveghere video, instalate la beneficiari la adrese conform anexei nr. 1 la contract.

Urmare a analizării anexelor la contractele menționate mai sus, comparativ cu veniturile înregistrate de societate din anul 2014, echipa de control a constatat faptul că aceste servicii nu au fost refacturate de societatea verificată beneficiarilor finali ai lucrărilor care se regăsesc în anexele la contracte. De altfel însuși reprezentantul contribuabilului precizează în scris că lucrările facturate de SC K SRL în baza celor două contracte nu aparțineau societății SC X SRL, acestea fiind stornate de furnizor în luna iulie 2015.

Deoarece aceste cheltuieli nu au corespondență în veniturile realizate de societate în anul 2014, în baza prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 11 alin. (1) din același act normativ, suma de X lei a fost inclusă la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cu această sumă fiind reîntregită baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru **anul 2014**.

Pe linie de TVA, pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru cheltuielile care nu au corespondență în venituri, inspectorii fiscali au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134 alin. 1), 2) și 3) din același act normativ.

## **6) Referitor cheltuielile înregistrate în anul 2014 în baza unor facturi emise de SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL și la taxa pe valoarea adăugată aferentă**

Modul de derulare a tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL și SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL a făcut obiectul unor verificări efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Sibiu. La finalizarea controalelor au fost întocmite Procesul verbal nr. X/2014 și Procesul verbal nr. X/2015, concluzia inspectorilor antifraudă fiind că documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de prestări servicii de reparații auto și de bunuri de natura echipamentelor de protecție și a pieselor de schimb, având ca furnizori pe societățile în cauză, nu reflectă operațiuni reale.

Referitor la cele 6 societăți enumerate mai sus, organele de control fac mențiunea că, din consultarea aplicațiilor ANAF care gestionează baza de date privind declarațiile D 394, au fost returnate neconcordanțe.

În urma verificărilor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidențele contabile întocmite de contribuabil, s-au constatat următoarele:

a) de la **SC E SRL** din Bucuresti, în perioada aprilie 2014- august 2014 au fost înregistrate în conturile 611- „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și în cont 6024 – „Cheltuieli privind piesele de schimb” achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.



Potrivit informațiilor obținute de pe site-ul ANAF, obiectul de activitate al furnizorului menționat mai sus este „Întreținerea și repararea autovehiculelor”, cifra de afaceri declarată în bilanț la 31.12.2014 fiind de X lei, mult inferioară livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL. (X lei).

În facturi sunt înscrise fie prestări servicii: reparații auto, fie bunuri constând în piese auto, dar nu este specificat mijlocul auto reparat, nu sunt anexate devize de reparații iar în cazul facturilor cu piese de schimb, în cea mai mare parte nu este specificat tipul acestora, cantitățile și prețurile unitare.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 3.950 lei și 5.000 lei iar marja de numere este de la 777150 la 777251 (din totalul de 100 buc. cuprinse între numerele menționate 64 bucăți fiind înregistrate la societatea verificată după cum urmează: 24 bucăți în aprilie 2014, 2 în luna iunie 2014, 24 în luna iulie 2014 și 14 în luna august 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

b) de la **SC F SRL** din București, în perioada ianuarie 2014-aprilie 2014 au fost înregistrate în conturile 611- „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 624- „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

În facturi sunt înscrise prestări servicii de reparații auto dar nu este specificat mijlocul auto reparat și nu sunt anexate devize de reparații.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 2.500 și 5.000 lei iar marja de numere este de la 777450 la 777500 (din totalul de 50 bucăți cuprinse între numerele menționate, 46 au fost înregistrate la societatea verificată după cum urmează: 9 în aprilie 2014, 23 în februarie 2014, 14 în aprilie 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

c) de la **SC A SRL** din București, în perioada aprilie 2014- septembrie 2014 au fost înregistrate în conturile 611- „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” și 6024 – „Cheltuieli privind piesele de schimb” achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

Potrivit informațiilor obținute de pe site-ul ANAF, obiectul de activitate al furnizorului menționat mai sus este „Întreținerea și repararea autovehiculelor”, cifra de afaceri declarată în bilanț la 31.12.2014 fiind de X lei- mult inferioară livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL. (X lei).

În facturi sunt înscrise fie prestări servicii- reparații auto, fie bunuri constând în piese auto, dar nu este specificat mijlocul auto reparat, nu sunt anexate devize de reparații iar în cazul facturilor cu piese de schimb, în cea mai mare parte nu este specificat tipul acestora, cantitățile și prețurile unitare.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 3.200 și 5.000 lei iar marja de numere este de la 465201 la 465250 (din totalul de 50 bucăți cuprinse între numerele menționate, 49 au fost înregistrate la societatea verificată după cum urmează: 11 în aprilie 2014, 8 în mai, 17 în iunie, 11 în august și 2 în septembrie 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

Valoarea totală a facturilor provenind de la cei trei furnizori menționați la literele a), b) și c) este de X lei, din care baza impozabilă este X lei și TVA X lei.

Organele de control menționează în raportul de inspecție că din suma de X lei reprezentând TVA dedusă în baza facturilor de la SC E SRL, SC F SRL și SC A

SRL, suma de X lei a fost regularizată cu minus de către contribuabilul prin decontul de TVA depus pentru luna octombrie 2014.

d) de la **SC D SRL** din București, în perioada aprilie 2014- august 2014 au fost înregistrate în conturile 603-„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și 611- „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

Potrivit informațiilor obținute de pe site-ul ANAF, cifra de afaceri declarată în bilanț la 31.12.2014 este de 0 lei față de X lei valoarea fără TVA a livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL.

În facturi sunt înscrise bunuri constând în cămăși intervenție, tomfe, geci, bocanci, pantaloni, costume, șepci, veste modulare multifuncționale, tricouri, vestoane, centuri, pelerine, echipamente pază și protecție, etc.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 4.200 și 5.000 lei iar marja de numere este de la 631501 la 631550 și de la 631601 la 631650 (din totalul de 100 bucăți cuprinse între numerele menționate, 78 au fost înregistrate la societatea verificată după cum urmează: 6 în aprilie 2014, 8 în mai, 11 în iunie, 15 în iulie și 30 în august 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

e) de la **SC C SRL** din București, în perioada mai 2014- iulie 2014 au fost înregistrate în contul 603-„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

Potrivit informațiilor obținute de pe site-ul ANAF, obiectul de activitate al furnizorului menționat mai sus este „Comerț cu ridicata a articolelor de îmbrăcăminte și încălțăminte”, cifra de afaceri declarată în bilanț la 31.12.2014 fiind de X lei mult inferioară livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL (X lei).

În facturi sunt înscrise bunuri constând în cămăși intervenție, tomfe, geci, bocanci, pantaloni, costume, șepci, veste modulare multifuncționale, tricouri, vestoane, centuri, echipamente pază și protecție, etc.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 3.250 și 5.000 lei iar marja de numere este de la 465451 la 465500 (totalul de 50 bucăți cuprinse între numerele menționate au fost înregistrate la societatea verificată după cum urmează: 23 în mai 2014, 16 în iunie și 11 în iulie 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

f) de la **SC D SRL** din București, în perioada ianuarie 2014- aprilie 2014 au fost înregistrate în conturile 603-„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și 611- „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, achiziții în valoare de X lei, cu TVA aferentă de X lei.

Potrivit informațiilor obținute de pe site-ul ANAF, obiectul de activitate al furnizorului menționat mai sus este „Comerț cu ridicata al produselor textile”, cifra de afaceri declarată în bilanț la 31.12.2014 fiind de X lei mult inferioară livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL (X lei).

În facturi sunt înscrise bunuri constând în cămăși intervenție, tomfe, geci, bocanci, pantaloni, costume, șepci, veste modulare multifuncționale, tricouri, vestoane, centuri, echipamente pază și protecție, etc sau prestări servicii de reparații auto, fără a fi specificat mijlocul de transport care a suferit intervenția și fără să fie anexat deviz de reparații.

Valoarea totală a fiecărei facturi este cuprinsă între 3.200 și 5.000 lei iar marja de numere este de la 777451 la 777500 (din totalul de 50 bucăți cuprinse între numerele menționate, 49 au fost înregistrate la societatea verificată după

cum urmează: 18 în ianuarie 2014, 20 în februarie și 11 în aprilie 2014).

La rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă".

Valoare totală a facturilor provenind de la cei trei furnizori menționați la literele d), e) și f) este de X lei, din care baza impozabilă este de X lei și TVA X lei.

Având în vedere informațiile transmise de inspectorii antifraudă și constatările echipei de control prezentate mai sus, în baza prevederilor art.11 alin (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) literele f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 48 din HG 44/2003 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, au inclus la cheltuieli nedeductibile fiscal suma de X lei înscrisă pe facturile de la cei 6 furnizori, existând suspiciunea că documentele în baza cărora s-au făcut înregistrările contabile nu reflectă operațiuni reale.

Astfel, organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru **anul 2014** cu suma de **X lei**.

Pe linie de TVA, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru cheltuielile înregistrate de la cele 6 societăți din București, inspectorii fiscali au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)-c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 134 alin. 1), 2) și 3) din același act normativ.

Prin decizia de impunere contestată s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de X lei, având în vedere suma de X lei regularizată de contribuabil prin decontul lunii octombrie 2014 (X- X lei TVA regularizat de contribuabil).

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza facturilor, având înscrise la furnizori datele de identificare ale SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL, au fost sesizate organele de cercetare penală, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. a)-c) din legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2014 ținând cont de constatările prezentate mai sus. Astfel, față de pierderea fiscală în sumă de X lei declarată de societate, organele de control au stabilit un profit impozabil în sumă de X lei, prin considerarea cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de X lei. Pentru profitul astfel determinat, s-a aplicat cota de impozitare de 16%, așa cum este prevăzut de art. 17 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit un **impozit pe profit aferent anului 2014 în sumă de X lei**.

**Total impozit pe profit stabilit suplimentar în urma inspecției fiscale** de X lei (din care X lei în 2013 și X lei în 2014) a fost diminuat cu suma de X lei reprezentând impozit pe profit calculat de contribuabil în anul 2012, suma suplimentară stabilită de organele de control în contul impozitului pe profit fiind de **X lei**. Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii reprezentând **dobânzi și penalități de întârziere** în sumă totală de **X lei**.

**TVA de plată suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale** este în sumă de **X lei**, pentru care s-au calculat accesorii reprezentând **dobânzi și penalități de întârziere** în sumă totală de **X lei**

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în**

**vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de X lei reprezentând:**

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxă pe valoarea adăugată
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

***Cauza supusă soluționării este dacă dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile și TVA aferentă achiziției de hrană pentru animale, combustibil și piese de schimb, precum și cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar și cu amortizarea mijloacelor fixe, în condițiile în care argumentele aduse de către petentă nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.***

**1. Referitor la cheltuielile de pe analiticele contului 602 (hrană și medicamente pentru animale, lubrifianți și carburanți auto, piese de schimb), înregistrate în perioada mai 2012 – aprilie 2013, în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a realizat venituri**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2012 – aprilie 2013 S.C. X S.R.L. nu a deținut licență pentru desfășurarea activității de protecție și pază, constatare confirmată și de petentă, în contestație aceasta menționând că în anul 2012 nu și-a putut reînnoi licența de funcționare și că în perioada mai 2012- aprilie 2013 „a depus toate eforturile pentru a recupera din creanțele neîncasate, inclusiv a accesat un credit bancar pentru a-și achita obligațiile restante,.... reușind ca în aprilie 2013 să-și poată relua activitatea specifică.”

***Având în vedere starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei cu privire la perioada mai 2012 – aprilie 2013:***

- S.C. X S.R.L. a înregistrat în această perioadă pe contul de cheltuieli de exploatare 602-„Cheltuieli cu materialele consumabile”, consumul de hrană pentru animale, de carburanți și piese de schimb auto, în valoare totală de X lei, din care X lei 2012 și X lei în 2013. Din suma totală de X lei aferentă anului 2012, contribuabilul a cuprins în Declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012 în valoarea cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de X lei reprezentând total cheltuieli cu carburanții care au înregistrate în lunile mai-august 2012, motiv pentru care organele de control au reîntregit baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru anul 2012 cu suma de X lei;

- în această perioadă societatea nu a desfășurat activitățile specifice de protecție și pază, nu a înregistrat venituri din exploatarea mijloacelor fixe (dintre care și cei 53 câini de pază pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu medicamentele și hrana) și a avut un singur angajat cu contract de muncă în persoana administratorului, dl Cenuse Mircea.

- Referitor la cheltuielile cu carburanții, care au fost înregistrate numai în perioada mai-august 2012, se reține că însăși petenta le-a considerat nedeductibile fiscal. Pentru cheltuielile cu piesele de schimb auto, nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu face dovada că s-au utilizat pentru întreținerea autoturismului Opel Astra evidențiat în Situația imobilizărilor pe 2012 sau că este o

legătură de cauzalitate între consumul de piese de schimb și obținerea licenței de funcționare, având în vedere faptul că societatea a primit licența în luna aprilie 2013. De asemenea, având în vedere că petenta a declarat ca nedeductibile toate cheltuielile cu combustibilul pe care le-a înregistrat în perioada în care nu a deținut licență de funcționare, considerând astfel că nu sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, piesele de schimb despre care susține că au fost utilizate la autovehiculul din dotare ar fi trebuit să urmeze același tratament fiscal, având în vedere că au fost angajate în aceeași perioadă.

- În susținerea contestației, administratorul societății precizează, cu referire la cheltuielile cu **hrana și medicamentele pentru animale, lubrifianți, carburanți auto și piesele de schimb** înregistrate pe analiticele contului 602 și TVA aferentă acestora, că în perioada mai 2012-aprilie 2013 a depus toate eforturile pentru a-și reînnoi licența de funcționare, timp în care s-au înregistrat cheltuieli cu hrana pentru câinii dresați pentru pază și protecție, păstrați în patrimoniul societății pentru a putea realiza venituri la momentul reînnoirii licenței de funcționare. De asemenea, reprezentantul societății afirmă că s-au înregistrat cheltuieli cu combustibilul și repararea autoturismelor din proprietate deoarece administratorul societății a efectuat deplasări la instituții ale statului, instituții bancare, clienți, în scopul obținerii licenței de funcționare, reînnoirii contractelor și înregistrării din nou de venituri.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art. 19, alin. (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, alin. (1) “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în perioada mai 2012 – aprilie 2013, în care au fost înregistrate cheltuielile în speță, contribuabilul nu a deținut licență de funcționare și nu a mai desfășurat activitate economică, rezultând că aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De altfel, prin contestația formulată însăși petenta recunoaște că nu s-au obținut venituri impozabile în lunile în care au fost înregistrate cheltuielile.

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei conform căreia “s-au înregistrat cheltuieli cu combustibilul și repararea autoturismelor din proprietate deoarece administratorul societății a făcut deplasări” în vederea reînnoirii licenței de funcționare și a reluării activității, având în vedere că cele afirmate nu sunt probate cu documente și faptul că societatea nu a mai înregistrat cheltuieli cu combustibilul și cu piesele de schimb cu mai bine de șase luni înainte să obțină licența de funcționare.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitate în contul 602 în perioada în care nu deținea licență de funcționare și nu avea angajați

pentru desfășurarea activităților specifice de protecție și pază.

## **2) Referitor la cheltuielile cu uzura obiectelor de inventar înregistrate în perioada în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a înregistrat venituri din exploatarea acestora**

În fapt, în perioada mai 2012 – aprilie 2013 contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli uzura obiectelor de inventar de natura echipamentelor de protecție înregistrate în gestiunea societății anterior anului 2012, deși în această perioadă societatea nu a desfășurat activitate, iar singurul angajat al societății era administratorul acesteia.

În contestația formulată societatea susține că în cursul anilor anteriori au fost achiziționate echipamente de protecție și pază pentru angajații societății, „echipamente fără de care nu se putea obține licența de funcționare”, iar valoarea lor a fost repartizată pe cheltuieli în decursul mai multor luni, chiar dacă ele au fost fizic predate personalului pentru a fi folosite.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 16 alin. (1) și ale art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.*

*Art. 19, alin. (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”.*

De asemenea, regulile fiscale speciale de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat sau omise sunt cele precizate la pct. 13 din Titlul II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

În speță, trebuiesc avute în vedere și prevederile punctului 63 din Ordinul 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la corectarea erorilor contabile, conform cărora:

*„63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

*(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.*

*(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:*

*a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*

*b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.*

*Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.*

*(4) Corectarea erorilor aferente exercitiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

*(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.*

*(6) Erorile nesemnificative aferente exercitiilor financiare precedente se*

corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile ne semnificative.

Astfel, potrivit Ordinului 3055/2009, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat. Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, erorile ne semnificative pot fi corectate și pe seama contului de profit și pierdere.

De asemenea, Normele de aplicare a Codului fiscal precizează expres că veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, din punct de vedere fiscal, în contextul în care regulile speciale reglementează modul de corectare a veniturilor și cheltuielilor înregistrate eronat prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, rezultă că în cazul în care se optează pentru corecția erorilor ne semnificative pe seama contului de profit și pierdere, cheltuielile, respectiv veniturile înregistrate în anul efectuării corecției, conform reglementărilor contabile, reprezintă cheltuieli nedeductibile, respectiv venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se reține că obiectele de inventar care au fost înregistrate pe cheltuieli în perioada mai 2012-aprilie 2013, au fost repartizate spre a fi efectiv utilizate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei verificate, motiv pentru cheltuielile aferente înregistrate în evidențele contabile ale anului 2012 sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent acestui an.

### **3) Referitor la cheltuielile de telefonie, înregistrate în perioada în care societatea nu a avut angajați și nu deținut licența de funcționare**

**În fapt**, în perioada mai 2012- martie 2013 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de X lei reprezentând contravaloare servicii de telefonie aferente unui total de 100 de numere de telefonie mobilă și 20 de numere de telefonie fixă. În această perioadă societatea a avut un singur angajat, în persoana administratorului societății și nu a desfășurat activitatea specifică de servicii de pază deoarece nu mai deținea licența de funcționare. Având în vedere că persoanele care au beneficiat/utilizat serviciile de telefonie nu aveau calitate de angajați/clienti ai societății și faptul că aceste cheltuieli nu au fost recuperate de contribuabil de la persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de fapt de aceste servicii, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de telefonie.

În cuprinsul contestației petenta afirmă că nu contestă sumele aferente cheltuielilor de telefonie reîncadrate la nedeductibile și nici TVA aferentă acestora. Cu toate acestea în adresa nr. X/2016 transmisă organului de soluționare, petenta precizează ca sumă contestată în contul impozitului pe profit, toata suma stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere F-X/2015.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art. 19, alin. (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, alin. (1) "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Opinia petentei conform căreia "dacă s-ar fi reziliat abonamentul la pierderea licenței ar fi trebuit să plătească despăgubiri egale cu valoarea abonamentului până la finalul acestuia .... iar rezilierea abonamentului ar fi dus la pierderea tarifelor preferențiale, ceea ce ar fi generat cheltuieli suplimentare la reluarea activității", nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că angajarea acestor cheltuieli nu a avut ca finalitate obținerea de venituri impozabile.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile de telefonie înregistrate de unitate în perioada în care nu deținea licență de funcționare și nu avea angajați pentru desfășurarea activităților specifice de protecție și pază.

#### **4) Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate în perioada în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a înregistrat venituri impozabile din prestări de servicii de pază și protecție**

Având în vedere starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei:

- în perioada mai 2012- aprilie 2013 societatea nu a deținut licență pentru desfășurarea de activități de natura serviciilor de protecție și pază și nu a obținut venituri impozabile.

- în această perioadă contribuabilul a înregistrat cheltuieli deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe de natura câinilor de pază, sistem de supraveghere și monitorizare, mobilier dar nu a înregistrat venituri impozabile din exploatarea acestora.

- În susținerea contestației petenta afirmă că activitatea societății nu a fost suspendată și chiar dacă nu a înregistrat în această perioadă venituri, patrimoniul societății a fost utilizat de către administrator, care a efectuat demersurile necesare în vederea reînnoirii licenței de funcționare.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*Art. 19, alin. (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, alin. (1) "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

*Art. 21, alin. (3) "Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24".*

și ale art. 24 alin. (1) coroborat cu prevederile punctului 70<sup>2</sup> din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

*Art. 24, alin. (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.”*

**70<sup>2</sup> “Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizată se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, cu privire la cheltuielile cu amortizarea se reține că sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată și că atunci când mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate, recuperarea valorii rămasă neamortizată se reia în luna următoare redării în folosință, tratamentul fiscal aplicabil în acest caz fiind prevăzut de Normele metodologice pentru aplicarea Legii 571/2003 privind Codul de procedură fiscal, citat mai sus.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că societatea contestatară nu avea dreptul de a deduce din punct de vedere fiscal amortizarea mijloacelor fixe în perioada mai 2012-martie 2013, când nu a deținut licența de funcționare, nu a desfășurat activitatea specifică de protecție și pază și implicit mijloacele fixe nu au fost utilizate mai mult de o lună. Conform prevederilor sus menționate societatea contestatară are dreptul de a recupera cheltuielile din punct de vedere fiscal în perioada următoare reluării activității cu recalcularea amortizării fiscale pe durata normală rămasă.

Astfel, opinia petentei că patrimoniul S.C. X S.R.L. a fost utilizat de către administrator, care a efectuat demersurile necesare în vederea reînnoirii licenței de funcționare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că în perioada mai 2012- aprilie 2012 nu a utilizat aceste mijloace pentru obținerea de venituri impozabile.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile de amortizare înregistrate în perioada mai 2012- aprilie 2012 în care nu a realizat venituri din exploatarea mijloacelor fixe.

## **5) Referitor la cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de SC K SRL**

În fapt, în anul 2014 contribuabilul a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuieli în sumă totală de X lei reprezentând contravaloarea unor prestări de servicii, înregistrate în baza a două facturi emise de SC K SRL. Cele două facturi au fost întocmite în baza contractelor nr. X/05.02.2014 respectiv nr. X/05.03.2014, ambele având ca obiect efectuarea de operațiuni de consultant/ service/ verificare și întreținere periodică a sistemelor tehnice de alarmare compuse din sistem de avertizare la efracție și sistem de supraveghere video, instalate la beneficiari la adrese conform anexei nr. 1 la contract. Din consultarea anexelor la contractele menționate mai sus, comparativ cu veniturile înregistrate de societate din anul 2014, echipa de control a constatat faptul că aceste servicii nu au fost refacturate de societatea verificată beneficiarilor finali ai lucrărilor care se regăsesc în anexele la contracte.

În timpul inspecției, reprezentantul contribuabilului precizează în scris că lucrările facturate de SC K SRL în baza celor două contracte nu aparțineau societății SC X SRL, acestea fiind stornate de furnizor în luna iulie 2015.

În cuprinsul contestației contribuabilul nu face nicio referire la sumele aferente

cheltuielilor cu serviciile prestate de SC K SRL reîncadrate la nedeductibile și nici TVA aferentă acestora. Cu toate acestea în adresa nr. 646/17.03.2016 transmisă organului de soluționare, petenta precizează ca sumă contestată în contul impozitului pe profit, toată suma stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere F-X/2015 dar alege să nu conteste taxa aferentă acestor servicii.

**În drept**, speței analizate, referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*Art. 19, alin. (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, alin. (1) "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Se reține de asemenea că, în urma verificărilor, organele de control au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile executate de terți, în sumă de X lei nu au corespondență în veniturile realizate de societate în anul 2014 și petenta recunoaște ca aceste servicii nu au fost prestate în beneficiul societății SC X SRL.

Astfel că, în mod legal, organele de control au inclus suma de X lei la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal și au reîntregit cu această sumă baza impozabilă pentru calcularea impozitului pe profit pentru **anul 2014**.

**Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale citate, incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în suma de X lei suplimentar de plată, stabilit prin Decizia de impunere F-X/2015 contestată.**

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C X S.R.L. a fost reținut ca datorat impozit pe profit în sumă de X lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de X lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

**6) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă cheltuielilor cu hrană și medicamente pentru animale, lubrifianți și carburanți auto, piese de schimb, dedusă în perioada mai 2012 – aprilie 2013, în care societatea nu a deținut licența de funcționare și nu a realizat venituri impozabile**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2012 – aprilie 2013 S.C. X S.R.L. nu a deținut licență pentru desfășurarea activității de protecție și pază, constatare confirmată și de petentă, în contestație aceasta menționând că în anul 2012 nu și-a putut reînnoi licența de funcționare și că în perioada mai 2012- aprilie 2013 „a depus toate eforturile pentru a recupera din creanțele neîncasate, inclusiv a accesat un credit bancar pentru a-și achita obligațiile

restante,... reușind ca în aprilie 2013 să-și poată relua activitatea specifică.”

**Având în vedere starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei cu privire la perioada mai 2012 – aprilie 2013:**

- S.C. X S.R.L. și-a exercitat în această perioadă dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei (din care X lei în perioada mai 2012- decembrie 2012 și X lei în perioada ian. 2013-aprilie 2013) aferentă achiziției de hrană/medicamente pentru animale și de carburanți/piese de schimb auto.

- în această perioadă societatea nu a desfășurat activitățile specifice de protecție și pază, nu a înregistrat venituri din exploatarea mijloacelor fixe (dintre care și cei 53 câini de pază pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu medicamentele și hrana) și a avut un singur angajat cu contract de muncă în persoana administratorului, dl Y.

- Referitor la cheltuielile cu carburanții care au fost înregistrate numai în perioada mai-august 2012, se reține că însuși petenta le-a considerat nedeductibile fiscal. Pentru cheltuielile cu piesele de schimb auto, nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu face dovada că s-au utilizat pentru întreținerea autoturismului Opel Astra evidențiat în Situația imobilizărilor pe 2012 sau că este o legătură de cauzalitate între consumul de piese de schimb și obținerea licenței de funcționare, având în vedere faptul că societatea a primit licența în luna aprilie 2013. De asemenea, având în vedere că petenta a considerat nedeductibile toate cheltuielile cu combustibilul pe care le-a înregistrat în perioada în care nu a deținut licență de funcționare, considerând astfel că nu sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, același tratament fiscal ar fi trebuit să-l urmeze și TVA dedusă atât pentru achiziția de combustibil cât și pentru achiziția de piese de schimb, având în vedere că au fost angajate în aceeași perioadă.

- în susținerea contestației, administratorul societății precizează, cu referire la cheltuielile cu **hrana și medicamentele pentru animale, lubrifianți, carburanți auto și piesele de schimb** înregistrate pe analiticele contului 602 și TVA aferentă acestora, că în perioada mai 2012-aprilie 2013 a depus toate eforturile pentru a-și reînnoi licența de funcționare, timp în care s-au înregistrat cheltuieli cu hrana pentru câinii dresați pentru pază și protecție, păstrați în patrimoniul societății pentru a putea realiza venituri la momentul reînnoirii licenței de funcționare. De asemenea, reprezentantul societății afirmă că s-au înregistrat cheltuieli cu combustibilul și repararea autoturismelor din proprietate deoarece administratorul societății a efectuat deplasări la instituții ale statului, instituții bancare, clienți, în scopul obținerii licenței de funcționare, reînnoirii contractelor și înregistrării din nou de venituri.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora: *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile ...”.*

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin. (1) lit. a), prevede:

*“art. 146, alin. 1 lit. a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, (...);”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei

pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, se reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în perioada **mai 2012 – aprilie 2013**, în care au fost efectuate achizițiile pentru care s-a dedus TVA în speță, contribuabilul nu a deținut licență de funcționare și nu a mai desfășurat activitate economică, rezultând că aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus și considerentele prezentate referitoare la impozitul pe profit, se reține că în speță, pentru hrana pentru animale, combustibilul și piesele de schimb achiziționate și date în consum fără ca societatea să dovedească că acestea ar fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în cauză.

Întrucât, argumentele prezentate la dosarul contestației nu sunt de natură să schimbe constatarea redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor în cauză.

***Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.***

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. X S.R.L. a fost reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de X lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.***

## **2. Referitor la suma de X lei reprezentând:**

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxă pe valoarea adăugată
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA;

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, cu privire la unele aspecte constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015.***

***În fapt***, în anul 2014 contribuabilul a înregistrat în evidențele contabile achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de X lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei în baza unor facturi având ca furnizor următoarele societăți comerciale înregistrate în București: SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL. Din verificările efectuate atât de inspectorii antifraudă cât și de inspectorii fiscali, nu s-a putut demonstra realitatea tranzacțiilor,

existând suspiciunea că sunt tranzacții fictive.

Având în vedere starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei cu privire la achizițiile de la aceste societăți:

- Modul de derulare a tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL și SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL a făcut obiectul unor verificări efectuate de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Sibiu. La finalizarea controalelor au fost întocmite Procesul verbal nr. X/2014 și Procesul verbal nr. X/2015, concluzia inspectorii antifraudă fiind că documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de prestări servicii de reparații auto și de bunuri de natura echipamentelor de protecție și a pieselor de schimb, având ca furnizori pe societățile în cauză, nu reflectă operațiuni reale.

- De la SC E SRL, SC F SRL și SC A SRL, petenta a înregistrat achiziția de piese de schimb și de prestări servicii de reparații auto dar nu a prezentat devize de reparații, note de comenzi sau alte documente din care să reiasă la ce mijloace de transport au avut loc intervențiile și că aceste servicii au fost efectiv prestate.

Valoare totală a facturilor provenind de la SC E SRL, SC F SRL și SC A SRL este de X lei, din care baza impozabilă este X lei și TVA X lei.

Societatea și-a însușit parțial punctul de vedere al inspectorilor antifraudă și a regularizat TVA deductibilă în sumă de X lei prin decontul de taxă depus pentru luna octombrie 2014, dar nu a fost de acord cu calculul impozitului pe profit suplimentar, deoarece înregistra în 2014 pierdere fiscală.

- De la SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL petenta a înregistrat în principal achiziția de bunuri constând în echipamente de lucru. Contribuabilul a susținut că a predat aceste echipamente pe bază de semnătură angajaților proprii dar nu probează nici în timpul inspecției și nici în susținerea contestației realizarea în fapt a tranzacțiilor.

Valoare totală a facturilor provenind de la SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL este de X lei, din care baza impozabilă este de X lei și TVA X lei.

- Referitor la cele 6 societăți enumerate mai sus, organele de control fac mențiunea că, din consultarea aplicațiilor ANAF care gestionează baza de date privind declarațiile D 394, au fost returnate neconcordanțe.

- facturile având înscrise același emitent sunt, în general consecutive, deși intervale de timp în care au fost emise se întind pe mai multe luni, ceea ce creează aparența că contestatara este singurul client al emitenților într-o anumită perioadă.

- deși există emitenți diverși se constată un stereotip al cuprinsului facturilor, în privința bunurilor/serviciilor facturate și a valorii totale care nu depășește suma de 5.000 lei. De fapt, decontările cu acești furnizori s-au efectuat numai în numerar, fiind respectat plafonul de 5.000 lei.

- la rubrica "date privind expediția" în facturi este făcută doar mențiunea "poștă" iar în cazul facturilor cu piese de schimb, în cea mai mare parte nu este specificat tipul acestora, cantitățile și prețurile unitare.

- Potrivit informațiilor obținute din bazele de date ANAF și în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă s-a constatat că SC D SRL și SC C SRL nu funcționează la sediul declarat, SC DD SRL nu are înregistrate relații comerciale cu SC X SRL iar SC E SRL, SC F SRL și SC A SRL au declarat pentru anul 2014 o cifră de afaceri mult inferioară livrărilor înscrise în facturile al căror beneficiar este SC X SRL.

- În condițiile date având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4), lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal,

organele de inspecție au concluzionat că S.C X S.R.L. a majorat nelegal cheltuielile de exploatare în anul 2014 cu suma de X lei și au calculat un **impozit pe profit suplimentar de plată pentru anul 2014 în sumă de X lei**. Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, organele de control au calculat accesorii în sumă totală de X lei, din care **X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere**.

De asemenea, organele de inspecție au reținut că unitatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, înscrisă în facturile prezentate la control ca fiind emise de către societățile enumerate anterior în condițiile în care din analiza efectuată asupra documentelor prezentate, din informațiile transmise de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul social firmele în cauză, precum și din consultarea bazei de date a ANAF, a rezultat că facturile respective nu pot avea calitatea de documente justificative ca suport al unor achiziții, nefiind îndeplinite astfel condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Având în vedere că petenta a regularizat prin deconturile de taxă depuse, TVA deductibilă cu suma de X lei, prin decizia de impunere contestată s-a stabilit TVA suplimentară de plată pentru achizițiile de la cele 6 societăți în sumă de X lei (X- X lei TVA regularizat de contribuabil).

Prin contestația depusă, petenta nu formulează pretenții privind TVA aferentă achizițiilor de la SC E SRL, SC F SRL și SC A SRL în sumă totală de X lei, din care a regularizat suma de X lei și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, din care X lei dobânzi și X lei penalități de întârziere.

**Conform adresei înregistrată la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. X/2016, transmisă de petentă, doar suma de X lei reprezentând TVA înscrisă pe facturile de la SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL, cu accesoriile aferente (X lei dobânzi și X lei penalități), face obiectul contestației depusă.**

- Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile de cheltuieli și deducerea de TVA în baza facturilor, având înscrise la furnizori datele de identificare ale SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL, au fost sesizate organele de cercetare penală, în vederea stabilirii dacă aspectele constatate de inspectorii ANAF întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. 1 lit. a)-c) din legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, cu adresa nr. X/2015 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere nr. F-X/2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015 întocmite ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL.

Prin adresa nr. X/2015, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X să i se comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr. X/2015. La această solicitare s-a revenit cu adresa nr. X/2016 (confirmată de primire în data de X.2016) însă până la data emiterii prezentei decizii de soluționare a contestației nu a fost primit un răspuns din care să rezulte finalizarea cercetărilor.

**În drept,** potrivit art. 9 alin. (1) lit. a)-c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;*

*[...]*

c) *evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;*”

Având în vedere aspectele precizate anterior, în speță sunt aplicabile prevederile art. 214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

*Art. 214*

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

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

*[...]*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015 contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2015, în anul 2014 societatea a dedus cheltuieli în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei în baza unor documente care apar ca fiind emise de societățile din București SC E SRL, SC F SRL, SC A SRL, SC D SRL, SC C SRL și SC DD SRL și care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită. Influența fiscală a acestor constatări constă în diminuarea nejustificată de către societatea verificată a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anului 2014.

Astfel, esențial în soluționarea contestației este a se stabili dacă achizițiile de bunuri și prestările de servicii, menționate în facturile din care provin TVA și cheltuielile deduse de contribuabil și neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală, au fost destinate activității economice a contestatarii, respectiv necesitatea și realitatea achiziției/consumului/prestării acestora.

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor, drept de deducere care trebuie să aibă la bază tranzacții reale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice consemnate sau consemnează operațiuni fictive, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității achizițiilor de bunuri și servicii.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

*„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în*

*fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”* menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională a reținut că, *“adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. X/2015, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor furnizate de bazele de date ANAF referitoare la prelucrarea datelor din Declarațiile privind livrarile/prestarile de servicii și achizițiile efectuate pe teritoriul national (D 394) de către plătitorii de TVA (din care au rezultat neconcordanțe între valoarea achizițiilor declarate de către SC X SRL și cuantumul livrărilor declarate de către furnizori), precum și din informațiile primite urmare a controalelor efectuate la societățile din lanțul tranzacțional al bunurilor și serviciilor cuprinse în facturile emise de societățile în cauză, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea operațiunilor, în timpul controlului fiind



stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei.

Totodată, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

*"Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii".*

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de X lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare a contestației s-a suspendat soluționarea cauzei pentru impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei, urmează **să se suspende soluționarea contestației și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente impozitului pe profit, majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalitățile de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată** conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul"

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 207 alin. (1) art. 209

alin.(1) lit.a), art. 210, art. 213 alin. (1) si (5) și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de **S.C. X S.R.L.** din localitatea X împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, pentru suma totală de **X lei**, **compusă din:**

- **X lei**, impozit pe profit;
- **X lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, penalități de întârziere aferente TVA.

**2. Suspendarea soluționării contestației** formulată de **S.C. X S.R.L.** din localitatea X împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, pentru suma totală de **X lei**, **compusă din:**

- **X lei**, impozit pe profit;
- **X lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, taxa pe valoarea adăugată;
- **X lei**, majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA;
- **X lei**, penalități de întârziere aferente TVA;

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.