



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestatiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP  
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 .X. 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 60 / 2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**SC .X. SRL din localitatea .X.,**  
**în insolvență,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. A-SLP 2295/29.10.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./26.10.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 2295/29.10.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, în insolvență, având sediul social în satul .X., comuna .X., nr. .X., județul .X., cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X., reprezentată prin administrator special .X. desemnat prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților SC .X. SRL, în insolvență, nr..X./25.03.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, cu domiciliul în comuna .X., str. .X., nr..X., județul .X.

SC .X. SRL, în insolvență, contestă Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
  - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați
  - contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
  - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
  - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
  - contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
  - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
  - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
  - contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
  - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **.X. lei**
  - accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
  - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de **.X. lei**

- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

De asemenea, SC .X. SRL, în insolvență, contestă și Procesul verbal nr..X./21.07.2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr.F-.X./22.07.2015 a fost comunicată societății la data de 28.08.2015, așa cum rezultă din copia plicului cu care a fost comunicat titlului de creanță menționat mai sus, anexat în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de 28.09.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere că prin adresa nr..X./23.10.2015, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societății “la data de 28.08.2015, data primirii prin poștă, conform plicului anexat de operatorul economic în copie la contestația administrativă”, precum și faptul că până la data întocmirii adresei mai sus menționate Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. nu a intrat în posesia confirmării de primire a deciziei contestate, sens în care a fost transmisă către .X. adresa nr. .X./14.10.2015, iar din analiza plicului poștal anexat în copie la dosarul cauzei rezultă că acesta poartă amprenta ștampilei Poștei Române, prin adresa nr. A-SLP 2295/08.12.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. să întreprindă demersurile necesare pentru clarificarea neconcordanței anterior prezentată, și să comunice prin intermediul cărei companii a fost transmisă SC .X. SRL, Decizia de impunere nr.F-.X./22.07.2015, contestată.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./16.12.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a comunicat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor faptul că Decizia de impunere nr.F-.X./22.07.2015 a fost transmisă societății, cu confirmare de primire, prin compania .X., iar urmare corespondenței purtată cu această companie, s-a constatat că decizia de impunere a fost transmisă către SC .X. SRL prin intermediul Poștei Române, anexând în acest sens adresa nr..X./23.10.2015 prin care .X. comunică Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. faptul că “plicul având ca destinatar SC .X. SRL ridicat conform comenzii din 03.08.2015 cu confirmare de primire de la AJFP .X. a fost livrat prin intermediul Poștei Române”. La această adresă a fost anexat și borderoul pentru obiectele de corespondență cu indicația “recomandat cu confirmare

de primire”, din data de 26.08.2015 prezentat la Poșta Română de către .X., în care la poziția 79 este menționat ca destinatar SC .X. SRL cu adresa în localitatea .X., nr. .X., județul .X..

În conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL, în insolvență.

**I. SC .X. SRL, în insolvență, din localitatea .X. contestă Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

Inspecția fiscală a fost efectuată pe o perioadă mai mare de trei ani, contrar prevederilor art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, avizul de inspecție fiscală nr..X./30.03.2015 fiind emis cu încălcarea acestor prevederi legale.

Emiterea avizului de inspecție fiscală nr. .X./16.04.2015 și reverificarea perioadelor care au format obiectul unor inspecții fiscale anterioare, s-a realizat cu încălcarea prevederilor art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

Organul fiscal nu a respectat termenul de 15 zile prevăzut la art.102 alin.(1) lit.b din același act normativ, cu privire la comunicarea avizului de inspecție fiscală și a depășit cu aproximativ o săptămână perioada maximă de trei luni a duratei inspecției fiscale, reglementată la art.104 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, nefiind respectată nici procedura prezentării proiectului de raport fiscal, prevăzută la art.107 alin. (2) – alin.(4) din acest act normativ.

Contestatarul precizează că organele de inspecție fiscală nu i-au pus la dispoziție Carta drepturilor și a obligațiilor contribuabilului pe timpul desfășurării inspecției fiscale și au sustras documente financiar contabile originale care constituiau probe conform art.64 din Codul de procedură fiscală, neputând fi astfel formulate apărări în combaterea acuzațiilor formulate de organul fiscal.

Neprezentarea orală, motivată și probată cu documente financiar – contabile a concluziilor organului fiscal și încălcarea dreptului societății de a formula un punct de vedere asupra concluziilor organului

fiscal, au creat o vătămare care nu poate fi îndreptată decât prin anularea Procesului verbal nr..X./21.07.2015, Raportului de inspecție fiscală nr. .X./22.07.2015 și Deciziei de impunere nr..X./22.07.2015 întrucât nu au fost respectate prevederile din Codul de procedură fiscală cu privire la:

- inspecția fiscală, proiectul de raport de inspecție fiscală, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere: art.12, art.39 lit.b, art.40 alin.(1), art.43, art.46, art.64 și art.65;
- prezentarea de înscrisuri în ceea ce privește inspecția fiscală: art.98, art.101, art.102, art.105, art.56, precum și Normele metodologice de aplicare a art.56;
- activitatea de inspecție fiscală și raportul de inspecție fiscală: art.107;
- încălcarea termenului de 30 de zile prevăzut pentru comunicarea deciziei de impunere: art.109;
- procesul verbal contestat: art.108;
- reverificarea anumitor perioade fiscale: art.105<sup>1</sup>;
- atașarea documentelor financiar contabile în baza cărora s-a întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere: art.109 și art.102.1, art.106.1 și art.106.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

*În ceea ce privește impozitul pe profit:*

Deși organul fiscal nu a indicat valoarea impozitului pe profit suplimentar, a calculat accesorii la acest debit presupus ca fiind datorat. Calculul accesoriilor, respectiv dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar este eronat.

Niciuna din tipologiile de situații de fapt analizate de organul fiscal nu reprezintă în realitate, în conformitate cu legea invocată, o sursă generatoare de impozit pe profit suplimentar. Astfel:

a) Referitor la tipologia 1, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: Constatările organului de inspecție fiscală sunt neîntemeiate întrucât: contribuabilii nu au acces la baza de date ANAF, astfel că motivația consultării acestei baze de date și constatarea nedepunerii anumitor declarații fiscale de către partenerii comerciali ai societății nu poate fi imputată acesteia; expresia „comportament fiscal inadecvat” nu este reglementată legal; facturile de achiziție îndeplinesc condiția de document justificativ.

Organul de inspecție fiscală nu a anexat la raportul de inspecție fiscală actele privind controalele încrucișate și orice alte acte din care să rezulte temeinicia acuzațiilor aduse societății, în baza cărora a stabilit impozitul pe profit datorat conform acestei tipologii.

b) Referitor la tipologia 2, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: Argumentul organului fiscal cu privire la

neprezentarea modalității de calcul a cheltuielilor cu amortizarea aplicată de către fostul contabil șef, este nefondat, acuzația fiind făcută cu rea credință deoarece organul fiscal avea posibilitatea să solicite o notă explicativă pe acest subiect și numai în cazul în care nu ar fi primit o astfel de notă explicativă să dispună în consecință.

Cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe nu poate fi considerată o cheltuială nedeductibilă în sensul legii, respectiv neaferentă realizării de venituri impozabile întrucât mijloacele de transport auto sunt cu preponderență sursa obținerii de venituri, obiectul principal de activitate al societății fiind „transportul rutier de mărfuri”, iar sumele pe care organul de control le-a preluat din balanțele de verificare anuale și le-a identificat ca și cheltuieli cu amortizarea, sunt valori al căror quantum se poate demonstra că se încadrează în valorile normate de funcționare/amortizare a mijloacelor fixe.

c) Referitor la tipologia 3, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: Textele legale invocate de inspectorii fiscali au fost aplicate abuziv, în condițiile în care nu au ținut seama de faptul că partenerii comerciali, prestatori ai acestor servicii, au înregistrat aceleași sume cu titlu de venit și nu au solicitat acestora menționarea motivării obținerii de venituri corespondente.

Mai mult, societatea a fost supusă unor inspecții fiscale în urma cărora a fost admisă deductibilitatea TVA-și implicit a cheltuielii privind prestarea serviciului. Reparațiile auto, precum și consultanța imobiliară, invocate de organul de inspecție fiscală ca fiind prestări servicii fără documente justificative, sunt prestări servicii ce nu necesită documente suplimentare față de facturile emise de către furnizori.

d) Referitor la tipologia 4, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: Degresarea motoarele cu combustibil lichid greu este necesară funcționării în bune condiții a mijloacelor fixe (cupluri de vehicule compuse din cap tractor și semiremorci pentru transportul de mărfuri) preponderente din patrimoniul societății, reprezentând sursa veniturilor impozabile.

Pentru deductibilitatea cheltuielii cu combustibilul utilizat la centralele termice, nu este necesar ca centrala termică să facă parte din patrimoniul societății. În realitate, aceste centrale termice aparțineau spațiilor deținute cu contracte de leasing imobiliar de la finanțatorul .X. SA și utilizate de societate.

e) Referitor la tipologia 5, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: contractele de închiriere avute în vedere de organul fiscal nu au produs efecte juridice și economice ce ar fi trebuit transpuse în documente justificative.



Simpla existență a unui contract între SC .X. SRL și alte societăți din grup (.X. și .X.) nu generează automat punerea acestuia în executare.

Faptul că aceste contracte de închiriere nu au fost puse în executare se poate demonstra prin documentele justificative de utilizare a acestor vehicule de către proprietarul acestora, respectiv SC .X. SRL și nu de către chiriași cu care proprietarul a semnat contractele de închiriere invocate de organele fiscale.

f) Referitor la tipologia 6, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei: așa cum organele de inspecție fiscală au constatat, cheltuielile efectuate de societate cu privire la întreținerea și utilizarea autovehiculelor cad în sarcina sublocatorului, respectiv beneficiarului final.

Acest aspect a făcut obiectul verificării efectuate la societatea beneficiară .X., fiind acceptat faptul că aceste cheltuieli aparțin de drept și de fapt societății .X..

g) Referitor la tipologia 7, aceasta cumulează trei situații distincte generatoare de impozit pe profit, astfel:

g1) Situația generată de factura nr..X./15.09.2010 emisă către SC .X., pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei:

Faptul că această factură nu se regăsește nici în jurnalul de vânzări, nici în balanța de verificare, nu este suficient pentru a aprecia că neînregistrarea acesteia în evidența contabilă este o faptă culpabilă care generează automat diferență de profit impozabil.

Această factură nu a fost prezentată societății și nu a format obiectul vreunei cereri de notă explicativă. Mai mult, organul de inspecție fiscală nu a consultat baza de date a ANAF și nu a efectuat verificări încrucișate și la acest partener comercial, pentru a stabili cu certitudine caracterul fiscal al veniturilor rezultate din factura în cauză.

g2) Situația generată de stornarea facturilor fiscale nr..X./08.08.2011 și nr..X./08.08.2011 emise către partenerul german .X., pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei:

Faptul că sumele provenind din cele două facturi nu au fost declarate prin declarația recapitulativă 390, nu reprezintă în sine un argument suficient care să justifice opinia organului fiscal, acesta având obligația să solicite notă explicativă de la fostul contabil șef al societății și în funcție de explicația dată să adopte o soluție legală.

g3) Situația generată de bonurile fiscale reprezentând achiziții de combustibil, pentru care a fost calculat un impozit pe profit în sumă de .X. lei:

Pentru fiecare bon fiscal există foi de parcurs prin care este justificat consumul de combustibil, deoarece procedura internă a societății

impunea întocmirea și arhivarea foilor de parcurs. Organul fiscal nu a solicitat prezentarea acestor foi de parcurs și nici nu a cerut explicații societății cu privire la acestea.

Întrucât nici în raportul de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere nu sunt evidențiate bonurile fiscale la care face referire acest subpunct, societatea susține că se află în imposibilitatea să prezinte foile de parcurs aferente acestora, dar și să verifice/să combată cuantumul sumelor stabilite de organul fiscal.

*În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit:*

În raportul de inspecție fiscală, impozitul pe profit stabilit suplimentar, preluat și în decizia de impunere și pentru care au fost calculate accesoriile, este de .X. lei, iar în Anexa 32 la raportul de inspecție fiscală, același impozit are valoarea totală de .X. lei, fără a se prezenta explicații pentru diferența dintre cele două sume.

De asemenea, există diferențe majore și între valoarea impozitului pe profit stabilit prin raportul de inspecție fiscală, față de valoarea aceluiași impozit stabilit prin decizia de impunere.

Dacă în Anexa 32 la raportul de inspecție fiscală valoarea debitului principal luată în calcul pentru stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe profit este de .X. lei, valoarea debitului principal luată în calcul pentru stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe profit este fie .X. lei, pentru calculul dobânzilor, sau .X. lei pentru calculul penalităților de întârziere.

Nici din raportul de inspecție fiscală, inclusiv anexa 32 la acesta, dar nici din decizia de impunere nu rezultă faptul că organul fiscal a calculat accesoriile (dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere) începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data emiterii actului administrativ fiscal, conform art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată:*

Cauzele de netemeinicie și nelegalitate a obligației de plată a sumei totale de .X. lei sunt grupate în următoarele tipologii:

a) Netemeinicia stabilirii caracterului de cheltuielă nedeductibilă pentru cheltuieli deduse de societate, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar, a generat automat o obligație netemeinică de plată cu titlu de TVA în cuantum de .X. lei.

b) Netemeinicia stabilirii caracterului de venit neînregistrat pentru suma totală de .X. lei, a generat o obligație netemeinică cu titlu de TVA, în sumă de .X. lei.



c) Netemeinicia stabilirii caracterului de avans „ne-refacturat” pentru o sumă pe care organul de inspecție fiscală nu o menționează nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia de impunere, dar pentru care calculează TVA colectată în cuantum de .X. lei, rezultă din decizia de impunere a societății .X., generată de organul de control care nu a acceptat la deducere refacturarea aceluiași avansuri, pe considerentul că operațiunea facturată nu reprezintă o vânzare – cumpărare, iar operațiunea de plată a avansului nu este recunoscută din punct de vedere fiscal.

d) Netemeinicia nerecunoașterii caracterului de operațiune scutită de TVA pentru livrările intracomunitare, prestările de servicii intracomunitare și prestările externe de servicii pentru o sumă totală pe care organul de inspecție fiscală nu o menționează nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia de impunere, dar pentru care calculează TVA colectată în sumă de .X. lei.

e) În Anexa nr.40 la raportul de inspecție fiscală, în coloana „Diferențe între TVA deductibilă declarată de societate și TVA deductibilă stabilită de organul de control” este menționată suma de „- .X. lei” diferență față de care organul de inspecție fiscală nu își exprimă opinia deși această sumă era relevantă deoarece conduce la TVA de plată în lună pentru care nu există explicații, fiind înregistrată în decont la poziția „Regularizări”.

f) Eroarea calculării de către organul de inspecție fiscală a diferenței de TVA deductibilă provenită din 7 facturi emise de furnizorul AS 24. Fără să atașeze la raportul de inspecție fiscală copia facturilor la care face referire, organul de inspecție fiscală constată că suma de .X. lei reprezintă însumarea erorilor cu titlu de TVA deductibilă.

Prin însumarea aritmetică, fără a fi verificate mențiunile din cele 7 facturi, suma rezultată este de .X. lei și nu .X. lei, așa cum a menționat organul de inspecție fiscală.

*În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată:*

Creanța fiscală principală la care au fost calculate accesoriile este în sumă de .X. lei, conform Anexei 43, deși obligația fiscală principală stabilită prin raportul de inspecție fiscală, preluată în decizia de impunere, este în cuantum de .X. lei.

Accesoriile (dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere) nu au fost calculate în conformitate cu art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală întrucât nu s-a avut în vedere/nu s-a stabilit corect data scadenței fiecărui debit principal, numărul de zile pentru care trebuiau calculate accesoriile, suma datorată cumulată.

Anexele la raportul de inspecție fiscală cu privire la calculul accesoriilor aferente obligațiilor stabilite suplimentar de plată sunt redacte

sub forma de listing, ca efect al utilizării unui soft de calcul aritmetic care nu este aprobat/validat de ANAF, nereprezentând un soft oficial, asumat de această autoritate publică.

*Referitor la contribuțiile salariale:*

Potrivit reglementărilor legale aferente, cazarea și diurna nu sunt componente ale veniturilor salariale. În aplicarea principiului de drept potrivit căruia „unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem”, argumentele organului de inspecție fiscală sunt eronate.

Societatea invocă prevederile art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.b din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Legea nr.118/2010, Legea nr.285/2010, Ordonanța de urgență a Guvernului nr.19/2012 și Hotărârea Guvernului nr.518/1995, precizând că din analiza valorii diurnelor acordate salariaților prin contractul individual de muncă, rezultă că această valoare nu depășește cuantumul legal pentru care legea nu impune plata contribuțiilor și taxelor de natură salarială.

*Cu privire la perioadele reverificate*, societatea susține că organul de inspecție fiscală a reverificat toate perioadele supuse unor inspecții fiscale anterioare începând cu anul 2010 și nu au menționat în niciunul din actele contestate reverificarea unor perioade, concluziile diferite, desființarea vechilor rapoarte de inspecție fiscală, creând în mod nelegal imposibilitatea de a combate constatările referitoare la perioadele referificate.

Concluziile privitoare la perioadele reverificate sunt nelegale pentru că nu au respectat prevederile art.105<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală referitoare la emiterea unei decizii de reverificare ce putea fi contestată.

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./22.07.2015, Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015 și Procesului verbal nr..X./21.07.2015.

Totodată, prin contestația formulată, SC .X. SRL solicită:

- “aprobarea constituirii unei comisii compusă din reprezentanții societății și ai ANAF pentru inventarierea documentelor financiar contabile originale, care au mai rămas în posesia societății după sustragerea unora dintre acestea de către inspectoarele .X. și .X.”,
- acordarea termenului legal pentru reconstituirea documentelor financiar contabile sustrate, care pot fi reconstituite”,
- reluarea inspecției fiscale de către o altă echipă de inspectori fiscali, după reconstituirea documentelor financiar contabile originale sustrate de cele două inspectoare .X. și .X.”,

- „obligarea inspectoarelor .X. și .X., în solidar, la suportarea prejudiciilor născute în sarcina societății, pentru lipsa documentelor financiar contabile sustrase care nu mai pot fi reconstituite”.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./22.07.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

*În ceea ce privește impozitul pe profit:*

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, întrucât:

A. Societatea a înregistrat în evidența contabilă:

a) achiziții de combustibil lichid greu de la SC .X. SRL în baza facturii nr..X./19.08.2010, fără să justifice necesitatea acestei achiziții, neexistând în patrimoniul societății mijloace fixe pentru care să fie necesară utilizarea acestui combustibil.

Astfel s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

b) facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL reprezentând cheltuieli cu prestări servicii, fără a avea anexate documente justificative, constatându-se astfel că aceste prestări de servicii nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

c) cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în perioadele 01.01.2010 – 30.09.2010, 01.10.2010 – 31.12.2010, cu nerespectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3512/2008, fiind încălcate prevederile art.24 alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

d) achiziții de combustibil de la SC .X. SRL și achiziții de materiale consumabile de la SC .X. SRL, societăți care au un “comportament fiscal inadecvat”, constatându-se că aceste cheltuieli nu au la bază documente reale și nu reflectă realitatea și legalitatea tranzacțiilor, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

e) achiziții de piese de schimb de la SC .X. SRL pentru care există suspiciunea că nu au la bază tranzacții reale, constatându-se că facturile emise de această societate nu îndeplinesc condiția de document justificativ, fiind încălcate prevederile art. 19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003;

f) achiziții combustibil pe bază de bonuri fiscale, fără a se prezenta documente în vederea justificării utilizării combustibilului, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

g) cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, constatându-se încălcarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

h) cheltuieli cu reparațiile autovehiculelor, cheltuieli cu dobânzi leasing facturate de .X. IFN, cheltuieli cu impozite și taxe aferente autovehiculelor achiziționate de la .X. IFN și .X. SA, cheltuieli cu consumul de combustibil, cu piese de schimb, cu primele de asigurare, cu materiale consumabile, alte cheltuieli și servicii, efectuate pentru autovehiculele subînchiriate SC .X. SRL conform contractelor nr..X./28.10.2011, nr..X./16.11.2011 și nr..X./12.03.2013 prin care s-a stipulat că toate cheltuielile privind întreținerea autovehiculelor sunt în sarcina sublocatorului, constatându-se astfel că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

i) cheltuieli cu consumul de energie electrică, lucrări de investiții, cheltuieli cu taxe și impozite, aferente imobilelor subînchiriate SC .X. SRL și SC .X. SRL conform contractelor nr. .X./12.03.2013 și nr. .X./11.03.2013, prin care s-a stipulat că toate cheltuielile privind întreținerea imobilelor sunt în sarcina sublocatorului, constatându-se astfel că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

j) cheltuieli de exploatare, conform facturilor emise de .X. SA, .X. IFN, .X. – .X. și .X. aferente autovehiculelor și imobilelor subînchiriate conform contractelor menționate mai sus la lit.h și lit.i, pentru care s-a constatat încălcarea prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

k) cheltuieli cu materiale consumabile, cu obiecte de inventar, cu reparații autovehicule și cu diferențe de curs valutar, care nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

l) cheltuieli de exploatare care nu au la bază un document justificativ, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003;

m) în luna aprilie 2013, cheltuieli de exploatare cu predarea autovehiculelor societății de leasing .X. – .X., fără respectarea prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 și art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003;

n) cheltuieli de exploatare privind bunurile furate pentru care societatea nu a prezentat un document emis de organele abilitate, cu privire la constatarea furtului de bunuri, constatându-se că aceste cheltuieli nu sunt

aferente veniturilor impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

o) cheltuieli de exploatare a lipsei din gestiune fără debitori identificați, încălcându-se astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.c din Legea nr.571/2003;

p) cheltuieli privind predarea autovehiculelor către societățile de leasing financiar .X. IFN și .X. SA, autovehicule ce au fost subînchiriate SC .X. SRL în baza contractelor nr..X./28.10.2011 și nr..X./16.11.2011, constatându-se că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

B. Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal teritorial factura nr..X./15.09.2010 emisă de SC .X. SRL, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

C. Societatea nu a facturat în totalitate venituri din chirii autovehicule conform pct.4.1 din contractul de închiriere nr..X./07.03.2011 încheiat cu SC .X. SRL și nici veniturile din chirii conform contractelor nr..X./123.03.2013, nr..X./11.03.2013, nr. .X./11.03.2013 și nr. .X./01.02.2012 încheiate cu SC .X. SRL și contractul nr. .X./12.03.2013 încheiat cu SC .X. SRL, fiind încălcate prevederile pct.260 lit.b din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

D. Societatea a diminuat în mod nejustificat veniturile, prin stornarea facturilor nr..X./08.08.2011 și nr. .X./08.08.2011 emise către .X., fiind încălcate prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003;

E. Declararea eronată prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, pentru perioada 01.01. - 31.12.2013, a pierderii contabile în sumă de .X. lei, corect fiind suma de .X. lei, precum și a cheltuielilor privind impozitul pe profit în sumă de .X., corect fiind 0 lei, iar pentru perioada 01.01. - 31.12.2014, a pierderii contabile în sumă de .X. lei, corect fiind suma de .X. lei, încălcându-se astfel prevederile art.82 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003;

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei, calculate de la data de 26.04.2010 până la data de 10.03.2015, data deschiderii procedurii de insolvență, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, de la data de 27.09.2010 până la data de 10.03.2015.

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:*

Prin Decizia de reverificare nr..X./12.06.2015, s-a dispus reverificarea perioadei 01.08.2010 – 30.11.2010.



Pentru perioada 01.08.2010 – 28.02.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

- .X. lei reprezintă diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă din declararea eronată a taxei față de evidența contabilă, încălcându-se astfel prevederile art.156.2 alin.(2) din Legea nr.571/2003;

- .X. lei ca urmare a deducerii eronate a TVA aferentă prestărilor de servicii facturate de SC .X. SRL, fiind încălcate prevederile art.146 alin. (1) lit.a din Legea nr.571/2003;

- .X. lei ( .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) ca urmare a constatărilor prezentate anterior la lit.a, lit.b, lit.d, lit.e, lit.f și lit.p, referitoare la impozitul pe profit, fiind încălcate prevederile art.145. alin. (2) lit.a, art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003;

- .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) ca urmare a constatărilor prezentate anterior la lit.B și lit.C, fiind încălcate prevederile art.129 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

- .X. lei aferentă livrărilor intracomunitare, prestărilor de servicii intracomunitare și și prestărilor externe de servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente pentru justificarea aplicării scutirii de TVA, conform prevederilor art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006;

- .X. lei aferentă avansurilor facturate de SC .X. SA în perioada martie 2013 – decembrie 2014 conform contractului nr. .X./11.03.2013, fiind încălcate prevederile art.129 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003;

- .X. lei înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, care nu sunt completate corespunzător, fiind încălcate prevederile art.145.alin. (2) lit.a din Legea nr.571/2003;

- .X. lei (.X. lei + .X. lei) aferentă cheltuielilor legate de imobilizările corporale fixe și mobile, precum și investițiile efectuate la acestea, care au fost subînchiriate SC .X. SRL și SC .X. SRL conform contractelor nr. .X./12.03.2012, nr. .X./11.03.2013, nr..X./12.03.2013 și nr..X./12.03.2013, prin care se menționează că toate cheltuielile privind întreținerea autovehiculelor și imobilelor sunt în sarcina sublocatorilor, constatându-se încălcarea prevederilor art.145. alin. (2) lit.a și art.149 alin. (1) din Legea nr.571/2003;

- .X. lei aferentă ratelor de leasing facturate .X. SA și SC .X. IFN SA, autovehicule care au fost subînchiriate SC .X. SRL în baza contractelor nr..X./28.10.2011 și nr..X./16.11.2011, fiind încălcate prevederile art.149. alin.(1) lit.b din Legea nr.571/2003;

- .X. lei aferentă bunurilor casate, pentru care societatea nu a prezentat documente care să confirme această situație, fiind încălcate prevederile art.148 alin.(1) din Legea nr.571/2003;



- s-a constatat că societatea a efectuat achiziții ale unor clădiri și terenuri în baza facturii emise în data de 31.10.2011 de SC .X. SRL, iar în luna decembrie 2011 s-a efectuat stornarea tranzacției fără ca societatea să prezinte justificare pentru această stornare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere conform prevederilor art.122 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate de la data de 27.09.2010 până la data de 10.03.2015.

*În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a acordat slariaților avantaje salariale sub forma adaosurilor salariale constând în cazare liberă în sumă de .X. lei pe noapte pentru fiecare salariat, cât și diurne externe și diurne interne.*

Societatea nu a justificat aceste cheltuieli cu documente, conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008, constatându-se că reprezintă avantaje salariale conform art.55 alin.(2) lit.k din Legea nr.571/2003 pentru care contestatarul nu a calculat, declarat și virat la bugetul de stat obligațiile fiscale de natura contribuțiilor sociale și impozitului pe veniturile din salarii.

La stabilirea cuantumului obligațiilor fiscale constând în contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și faptul că au fost constatate

diferențe ca urmare a declarării eronate în perioada verificată, fiind încălcate prevederile art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003.

Prin adresa nr..X./03.08.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism (DIICOT) – Biroul Teritorial .X., cu privire la cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

### **ASPECTE PROCEDURALE**

*A. În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că pentru reverificarea perioadelor fiscale nu au fost emise decizii de reverificare în conformitate cu prevederile art.105<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada 01.08.2010 – 30.11.2010, fiind emisă, în baza art.105<sup>1</sup> din actul normativ mai sus menționat, Decizia de reverificare nr. .X./12.06.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, comunicată societății în data de 12.06.2015 potrivit mențiunii olografe și ștampilei societății aplicate pe această decizie.*

Totodată, se reține că SC .X. SRL avea posibilitatea contestării acestei decizii, drept de care nu a uzat, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. nr..X./29.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 243/04.02.2016, anexată la dosarul cauzei.

**B.** În ceea ce privește argumentele contestatarii referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au tratat societatea ca „mare contribuabil” dispunând efectuarea inspecției fiscale pe o perioadă mai mare de trei ani, contrar prevederilor art.98 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține:

Art. 91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.”,

iar potrivit art.98 din același act normativ:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat situația referitoare la

neîndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

În consecință, întrucât la data emiterii avizelor de inspecție fiscală nr.F-.X./30.03.2015 și nr.F-.X./16.04.2015, organele de inspecție fiscală aveau indicii cu privire la neîndeplinirea acestor obligații de plată, se reține că în mod legal inspecția fiscală a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, perioada supusă verificării menționată în avizele de inspecție fiscală fiind 01.12.2010 – 28.02.2015 și 01.08.2010 – 30.11.2010 conform Deciziei de reverificare nr..X./12.06.2015 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, 01.01.2010 – 31.12.2014 în ceea ce privește impozitul pe profit, 01.08.2010 – 28.02.2015 în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

**C. Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat termenul de 15 zile prevăzut pentru comunicarea avizului de inspecție fiscală potrivit art.102 alin.(1) lit.b din Codul de procedură fiscală, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

Avizul de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015, anexat în copie la dosarul cauzei, a fost comunicat societății la data de 02.04.2015, potrivit mențiunii olografe și ștampilei Cabinetului individual de insolvență .X. aplicate pe acest aviz, iar inspecția fiscală a început la data de 15.04.2015, data menționată în Registrul unic de control, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, în conformitate cu prevederile art.102 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare”.*

Astfel, nu poate fi reținută afirmația societății referitoare la faptul că inspecția fiscală a început la data de 02.04.2015, în cauză fiind respectat

termenul de 15 zile prevăzut pentru comunicarea avizului de inspecție fiscală.

Cu privire la avizul de inspecție fiscală nr. F-.X./16.04.2015, anexat în copie la dosarul cauzei, comunicat SC .X. SRL, în insolvență, în data de 20.04.2015, întrucât acest aviz a fost emis pentru verificarea contribuțiilor mai sus menționate, care nu au făcut obiectul Avizului de inspecție fiscală nr. F-.X./30.03.2015, și având în vedere art.102 alin.(3) lit.a și lit.c din Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*„a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.”,*

se reține că acest aviz a fost emis cu respectarea prevederilor legale.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, în ceea ce privește argumentele societății cu privire la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.105<sup>1</sup> alin.(4) din actul normativ mai sus menționat, care precizează:

*„(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”,* nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Dispozițiile legale referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare, iar avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență, situație în care se află contestatarul, iar așa cum s-a reținut mai sus, decizia de reverificare a fost comunicată societății în data de 12.06.2015, dată la care era începută inspecția fiscală.

Mai mult, având în vedere că așa cum s-a reținut mai sus decizia de reverificare a fost comunicată societății în data de 12.06.2015, SC .X. SRL avea posibilitatea contestării acestei decizii, drept de care nu a uzat.

**D.** În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au depășit cu „aproximativ” o săptămână perioada maximă de trei luni a duratei inspecției fiscale, prevăzută la art.



104 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”*, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum s-a reținut anterior la pct.C, în speță data începerii inspecției fiscale la SC .X. SRL a fost 15.04.2015.

Potrivit art. 107 alin.(5) din actul normativ mai sus menționat, *„data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”*, iar așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 dată programată pentru discuția finală cu contribuabilul a fost 10.07.2015, fapt cu care societatea a fost de acord și de care a luat la cunoștință în data de 07.07.2015, potrivit mențiunii înscrisă pe adresa organelor de inspecție fiscală (mail) din data de 01.07.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, având în vedere data începerii inspecției fiscale, 15.04.2015 și data încheierii inspecției fiscale, 10.07.2015, se reține că durata inspecției fiscale nu a depășit trei luni.

**E.** Referitor la susținerile societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat procedura prevăzută la art.107 din Codul de procedură fiscală întrucât:

- nu a fost respectată procedura prezentării proiectului de raport de inspecție fiscală,
- pe parcursul inspecției fiscale nu a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală,
- i-a fost încălcat dreptul de a se apăra prin formularea unui punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

*(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit*



*art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

*(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

*(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, având în vedere cele reținute anterior la pct.D, societatea a fost înștiințată că în data de 10.07.2015 va avea loc discuția finală, iar așa cum rezultă din Capitolul VI – „Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015, la această dată, ora 8.30, s-au prezentat la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., domnul .X. – administrator special, domnul .X. - fost director general, doamna .X. - avocatul SC .X. SRL, domnul .X. – administrator al societății în perioada 01.01.2010 – 25.03.2015, doamna .X. – reprezentantul SC .X. SRL, doamna .X. – contabil al societății în perioada verificată (01.01.2010 – 31.03.2013).

De asemenea, la Capitolul VI – „Discuția finală cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că reprezentanții SC .X. SRL “nu au dorit să se discute și să se prezinte Proiectul de raport de inspecție fiscală, motivând că “nu au documente prin care să justifice diferențele stabilite la control”.

Astfel, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată,

și din documentele anexate la dosarul cauzei, Proiectul de raport de inspecție fiscală a fost transmis SC .X. SRL în data de 14.07.2015, prin poștă, potrivit notei de inventar având nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei și primit de societate în data de 15.07.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Mai mult, se reține că potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, Proiectul de raport de inspecție fiscală a fost transmis societății și în format electronic, e-mailul transmis pe adresa „.X.” fiind înregistrat la SC .X. SRL sub nr. .X./14.07.2015.

Totodată, se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015 este consemnat faptul că societatea nu a prezentat, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, așa cum rezultă și din adresa nr..X./17.07.2015, anexată în copie la dosarul cauzei, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./17.07.2015, prin care SC .X. SRL precizează că se află “în imposibilitate obiectivă de a formula un punct de vedere la Proiectul de raport de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală”

De asemenea, se reține faptul că reprezentanților societății contestatare, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, le-au fost solicitate informații, note explicative, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat. Astfel, prin adresele nr..X./06.05.2015, nr..X./27.05.2015, nr..X.09.06.2015, nr..X./10.06.2015, nr..X./18.06.2015, precum și adresele transmise în format electronic în data de 07.09.2015, anexate în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL documente contabile (facturi, jurnale vânzări, registrului jurnal, fișe mijloace fixe pentru evidența mișcărilor și a creșterilor sau diminuărilor de valoare a acestora, balanțe de verificare etc.), precum și documente justificative (contracte încheiate cu clienții, documente de transport, situații de lucrări etc.) fiind menționate perioadele și operațiunile pentru care au fost acestea solicitate.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Prin urmare, nu poate fi reținută susținerea societății potrivit căreia nerespectarea procedurii prevăzută la art.107 din Codul de procedură fiscală a creat SC .X. SRL o “vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea actelor administrative contestate”.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia Proiectul de raport de inspecție fiscală nu cuprinde elementele obligatorii, prevăzute sub sancțiunea nulității absolute la art.46 din Codul de procedură fiscală, se reține că aceste prevederi legale se referă la actul administrativ fiscal, iar potrivit art. 41 din Codul de procedură fiscală:

*“În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

De asemenea, potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice":

*“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la încheierea acesteia.”*

Or, potrivit art.107 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, Proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, este prezentat contribuabilului, înainte de finalizarea raportului de inspecție fiscală, pentru a-i acorda acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1) din același act normativ, care precizează:

*“(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*

Prin urmare, decizia de impunere reprezintă un act administrativ fiscal în sensul Codului de procedură fiscală și nu Proiectul de raport de inspecție fiscală, astfel că prevederile legale invocate de societate, respectiv art.46 din Codul de procedură fiscală, nu sunt aplicabile acestuia.

**F.** În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.12, art.64 și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală întrucât nu au motivat decizia de impunere pe bază de probe, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Prevederile art.12, art.64, art.65 alin.(1) și alin.(2), art.106 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat, stipulează:

*„ART. 12*

*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.*

*ART. 64*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

*ART. 65*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*

*ART. 106*

*(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”*

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, acestea se bazează pe documentele ridicate de la sediul societății cu acordul doamnei .X. reprezentant al SC .X. SRL, societate care a răspuns de conducerea contabilității SC .X. SRL.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, mai sus menționate, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

**G.** Argumentul societății referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au pus la dispoziția SC .X. SRL un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe perioada desfășurării inspecției fiscale, deși în cuprinsul avizelor de inspecție fiscală s-a menționat

transmiterea unui exemplar al acesteia, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece chiar și în această situație, drepturile contribuabilului cuprinse în conținutul acesteia au fost respectate având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că societatea nu face referire la încălcarea vreunui drept prevăzut în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

În ceea ce privește solicitarea nulității atât a Deciziei de impunere nr. F-.X./22.07.2015, contestată, cât și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii acesteia, pentru motivele mai sus menționate, precum și pentru comunicarea deciziei de impunere ulterior termenului de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale, se reține că prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a reglementat în mod expres la art.46 condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, astfel:

***"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]"***

Prin urmare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Or, în cazul în speță, actul administrativ fiscal conține toate elementele expres prevăzute de legiuitor.

În ceea ce privește afirmațiile contestatarii cu privire la faptul că actul constestat este nul pe motiv că, pe de o parte, temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscale sunt neconforme raportat la situația de fapt reținută ca fapt generator al obligației fiscale suplimentar calculate, iar pe de altă parte, erorile de calcul al accesoriilor impuse la plată societății sunt generate atât de o modalitate eronată de calcul a obligației fiscale principale, cât și efectiv de calcularea eronată a accesoriilor impuse la plată societății pentru obligațiile fiscale principale de plată, SC .X. SRL invocând în acest sens prevederile art.47 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, se reține că acestea nu sunt motive de nulitate a deciziei

de impunere contestată, în sensul dispozițiilor art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate, care enumeră limitativ motivele de nulitate a actului administrativ fiscal.

*Temeiurile de drept aplicabile speței în cauză și modalitatea de calcul a accesoriilor vor fi tratate mai în cuprinsul prezentei decizii.*

Având în vedere că argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./22.07.2015.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva **Procesului verbal nr..X./21.07.2015**, se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces-verbal în acest sens. Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X., Sesizarea penală nr..X./03.08.2015 pentru a stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă:



- în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, achiziții de combustibil de la SC .X. SRL, societate cu un “comportament fiscal inadecvat”, în acest tip de comportament fiind des întâlnită practica de a nu funcționa la sediile sociale declarate, administratorii sau reprezentanții legali se sustrag de la controale, verificări și solicitări efectuate de organele abilitate ale statului, societățile sunt înființate relativ recent și funcționează pe perioade scurte, după care se mută (transferă) pe raza altui județ, derulează tranzacții cu rulaje mari după care nu mai depun declarații, cesionând părțile sociale către persoane fizice care nu pot răspunde din diverse motive.

Prin acest comportament s-a creat organelor de inspecție fiscală suspiciunea rezonabilă că SC .X. SRL este o societate cu un “comportament fiscal inadecvat” având în vedere și faptul că din consultarea bazei de date a ANAF a rezultat că în dosarul fiscal al acestei societăți nu este depusă la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit cod 101 aferentă anului 2010, nu a fost niciodată plătitoare de TVA și este inactivă începând cu data de 07.10.2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate confirma livrarea de combustibil efectuată de SC .X. SRL către SC .X. SRL.

Întrucât nu se cunoaște proveniența reală a combustibilului și nu au putut fi demonstrate achizițiile de la acest furnizor, neavând la bază documente reale, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reflectă realitatea și legalitatea tranzacției.

- în perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, achiziții piese de schimb la SC .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat, din consultarea bazei de date a ANAF, faptul că nu sunt depuse la organul fiscal teritorial declarațiile privind impozitul pe profit pentru anul 2010 și declarațiile informative 394 prin care să se confirme tranzacțiile derulate de acest furnizor cu SC .X. SRL, existând suspiciunea de tranzacții nereale.

Cu privire la furnizorul SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că acesta are aceeași adresă a sediului social și același obiect de activitate cu SC .X. SRL. Urmare adresei nr..X./11.11.2013 transmisă de organele fiscale către SC .X. SRL, s-a constatat că la acest sediu social nu funcționează nicio societate.

- în perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, achiziții de adeziv de la SC .X. SRL, societate care nu funcționează la sediul social declarat și are ca obiect de activitate „comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”.

În ceea ce privește acest furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat, din consultarea bazei de date a ANAF, faptul că la organul fiscal teritorial nu au fost depuse declarațiile privind impozitul pe profit

pentru anul 2010 și declarațiile informative 394 prin care să se confirme tranzacțiile efectuate de acest furnizor către SC .X. SRL, precum și faptul că are un “comportament fiscal inadecvat”, astfel cum a fost acesta descris mai sus în cazul furnizorului SC .X. SRL.

Întrucât nu au putut fi demonstrate achizițiile de la acești furnizori, neavând la bază documente reale, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reflectă realitatea și legalitatea tranzacției.

Totodată, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă venituri, astfel:

- în baza contractului de închiriere nr..X./07.03.2011 încheiat cu SC .X. SRL pe o perioadă de un an și contractului de închiriere nr..X./01.02.2012 încheiat cu SC .X. SRL pe o perioadă de 6 luni, potrivit cărora SC .X. SRL avea obligația facturării unor venituri din chirii autovehicule de .X. lei/lună, respectiv .X. lei/lună plus TVA, rezultând astfel, pentru contractul nr..X./07.03.2011, o diferență nefacturată în sumă totală de .X. lei (.X. lei pentru anul 2011 + .X. lei pentru lunile ianuarie și februarie 2012), iar pentru contractul nr. .X./01.02.2012, o diferență nefacturată în sumă de .X. lei.
- în baza contractelor de subînchiriere nr..X./12.03.2013, nr..X./11.03.2013, nr..X./11.03.2013 încheiate cu SC .X. SRL și contractul de subînchiriere nr..X./12.03.2013 încheiat cu SC .X. SRL, pentru care SC .X. SRL a facturat în anii 2013 și 2014 doar sumele de .X. lei, respectiv 5.513.068 lei, rezultând astfel diferențe nefacturate în sumă de .X. lei, pentru anul 2013 și .X. lei, pentru anul 2014.
- urmare emiterii către SC .X. SRL a facturii nr..X./15.09.2010, nedeclarată la organul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin neînregistrarea de către societate a veniturilor mai sus menționate, aceasta a diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit, precum și TVA colectată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2013 – decembrie 2014, SC .X. SA a facturat avansuri către SC .X. SRL, însă acestea nu au fost refacturate de contestatară către SC .X. SRL conform contractului nr. .X./11.03.2013 și nu a justificat scutirea de TVA prevăzută pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, ceea ce a condus la diminuarea TVA colectată.

Prin adresa nr..X./03.08.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a sesizat, în conformitate cu art.108 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism (DIICOT) – Biroul Teritorial .X., cu privire la cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015, contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin. (1) lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, conform prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“(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 procedură administrativă”.***

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./02.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./02.07.2015, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor desfășurate de SC .X. SRL, întrucât pentru o parte din furnizorii acesteia s-a constatat un “comportament fiscal inadecvat”, în sensul că nu funcționează la sediile sociale declarate, administratorii sau reprezentanții legali ai acestora se sustrag de la controale, verificări și solicitări efectuate de organele abilitate ale statului, societățile sunt înființate relativ recent și funcționează pe perioade scurte, după care se mută

(transferă) pe raza altui județ, derulează tranzacții cu rulaje mari după care nu mai depun declarații, cesionând părțile sociale către persoane fizice care nu pot răspunde din diverse motive.

Astfel, urmare verificărilor efectuate, s-a constatat faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de combustibil de la SC .X. SRL, achiziții piese de schimb la SC .X. SRL, achiziții de adeziv de la SC .X. SRL, societăți care, așa cum s-a reținut la situația de fapt, nu au depus la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit cod 101 și declarațiile informative 394 prin care să se confirme tranzacțiile derulate cu SC .X. SRL, nu funcționează la sediul social declarat, au ca obiect de activitate „comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”, în condițiile în care contestatara a înregistrat achiziții de adeziv.

În consecință, întrucât nu au putut fi demonstrate achizițiile de la acești furnizori, neavând la bază documente reale, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reflectă realitatea și legalitatea tranzacției.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat la organul fiscal:

- venituri în baza contractului de închiriere nr..X./07.03.2011 încheiat cu SC .X. SRL, contractelor de subînchiriere nr..X./12.03.2013, nr..X./11.03.2013, nr.X./11.03.2013 încheiate cu SC .X. SRL și contractului de subînchiriere nr..X./12.03.2013 încheiat cu SC .X. SRL,
- factura nr..X./15.09.2010 emisă către SC .X. SRL,
- avansuri care trebuiau refacturate către SC .X. SRL, conform contractului nr..X./11.03.2013.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a justificat scutirea de TVA prevăzută pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, societatea nefăcând dovada realizării acestor operațiuni.

Prin urmare, se reține că în speță se pune problema ascunderii sursei impozabile, respectiv a neînregistrării și nedeclarării operațiunilor și veniturilor realizate, astfel cum au fost acestea prezentate mai sus, având drept consecință sustragerea societății de la plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că nedeclararea unor operațiuni efectuate de către societatea contestatară, care au avut ca efect eludarea bugetului de stat, constituie indicii temeinice de fraudă care urmează a fi cercetate de

organele de urmărire penală, dreptul de deducere al TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a valabilității tranzacțiilor.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”*. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele *Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție*, descriere care se circumscrie speței.

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

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, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora 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.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea 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 Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Biroul Teritorial .X., Sesizarea penală nr..X./03.08.2015, ce cuprinde constatările efectuate la SC .X. SRL și în care sunt consemnate obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă totală de .X. lei, de natura impozitului pe profit (.X. lei), accesorii aferente (.X. lei), taxa pe valoarea adăugată (.X. lei) și accesorii aferente (.X. lei), precum și diminuarea pierderii fiscale declarată de societate pentru anii 2013 și 2014 cu sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, ce fac obiectul atât al Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

Totodată, se reține că în sesizarea penală anterior precizată se menționează că prejudiciul total este de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, precum și diminuarea pierderii fiscale declarată de societate pentru anii 2013 și 2014 cu sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, însă organul de soluționare a contestației va dispune soluția de suspendare a soluționării contestației pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei având în vedere că operațiunile în cauză influențează stabilirea impozitului pe profit pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor declarate, precum și ascunderii sursei impozabile cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății referitoare la faptul că facturile de achiziție îndeplinesc calitatea de document justificativ, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât chiar dacă ar fi îndeplinite condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv dacă ar exista documente justificative, contestatarul nu are drept de deducere în condițiile în care se va dovedi că operațiunile nu sunt reale.



De asemenea, afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite 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 înrâurire 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 OG 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 consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr..X./04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că “există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine**, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care respins la deducere.”

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează: “Contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în

condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat. Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând următoarele: “atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. –C.32/03, Kittel și Recolta Recycling – C – 439/04 și C – 440/04, Mahayben și David C -80/11 și C -142/11 și Bonik – C-285/11.)

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, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) și art.214 alin.(1) lit.a) din

OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va suspenda soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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.213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.**

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de diverși furnizori reprezentând achiziții de bunuri și servicii, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că aceste achiziții au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt,** SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă unor bunuri și servicii facturate de diverși furnizori, astfel:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibil lichid greu conform facturilor emise de SC .X. SRL în perioada 2010 - 2011,

- TVA în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în perioada 2010 - 2012, respectiv SC .X. SRL în perioada 2010 - 2011 reprezentând prestări servicii,
- TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în anul 2010 reprezentând reparații auto.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește achizițiile de combustibil lichid greu, SC .X. SRL nu a justificat necesitatea acestei achiziții, neexistând în patrimoniul societății mijloace fixe pentru care să fie necesară utilizarea acestui tip de combustibil.

Totodată, în ceea ce privește serviciile facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu a prezentat, deși i-au fost solicitate prin adresa nr..X./09.06.2015, documente justificative, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau devize, precum și contracte care să demonstreze necesitatea acestor servicii și modul în care au fost acestea efectuate.

Având în vedere cele constatate, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei aferentă bunurilor și serviciilor facturate de furnizorii mai sus menționați.

**În drept**, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

**“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește achizițiile de combustibil lichid greu conform facturilor emise de SC .X. SRL, societatea contestatară nu a justificat necesitatea acestor achiziții și utilizarea în scopul operațiunilor sale taxabile, neexistând în patrimoniul societății mijloace fixe pentru care să fie necesară utilizarea acestui tip de combustibil.

Referitor la argumentele societății potrivit cărora pe de o parte degresarea motoarelor cu combustibil greu este necesară funcționării în bune condiții a mijloacelor fixe (cupluri de vehicule compuse din cap tractor și semiremorci pentru transportul de mărfuri) preponderente din patrimoniul societății, iar pe de altă parte, pentru a fi deductibilă cheltuiala cu

combustibilul utilizat la centralele termice nu este necesar ca centrala să facă parte din patrimoniul societății, acestea aparținând spațiilor deținute cu contracte de leasing imobiliar de la finanțatorul .X. SA și utilizate de societate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

SC .X. SRL nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte cele susținute, respectiv faptul că în patrimoniul societății sunt înregistrate mijloace fixe pentru care este necesară utilizarea acestui tip de combustibil (balanțe de verificare din care să rezulte că societatea deține mijloace fixe, cum ar fi utilaje, mașini, etc., fișe ale acestor mijloace fixe însoțite de procese verbale de recepție ale acestora, etc).

De asemenea, societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că acest tip de combustibil a fost utilizat pentru funcționarea centralelor existente în spațiile deținute în baza unor contracte de leasing imobiliar și utilizate de contestatar.

Totodată, în ceea ce privește serviciile facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, astfel cum au fost acestea menționate la situația de fapt, la momentul efectuării inspecției fiscale, societatea nu a justificat cu documente că aceste achiziții de servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, deși aceste documente au fost solicitate societății de către organele de inspecție fiscală potrivit adresei nr. nr..X./09.06.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

Se reține că nici ulterior în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte în ce au constat serviciile facturate, respectiv natura acestora, prin ce modalități au fost realizate, rapoarte de lucru, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, modalitatea de calcul a tarifelor, studii de piață, rapoarte de evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare specifice în funcție de natura serviciilor prestate.

În speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1325/2012 potrivit căroră *“persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

*[...] efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”*



De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”*

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că serviciile facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Argumentele contestatarului potrivit cărora organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că furnizorii acestor servicii au înregistrat aceleași sume cu titlu de venit, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei atâta timp cât așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a înțeles să depună nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că bunurile și serviciile achiziționate de la furnizorii menționați mai sus au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor

sale taxabile, iar în ceea ce privește serviciile în cauză în ce au constat acestea și prin ce modalități au fost realizate.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că a fost supusă unor controale privind rambursarea de taxe pe valoarea adăugată în urma cărora organele de inspecție fiscală au admis deductibilitatea TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât pentru serviciile analizate de organele de inspecție fiscală în speța în cauză, facturate de furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL în perioada 2010 – 2012, societatea nu a justificat cu documente prestarea acestora.

Se reține că societatea contestatară nu face trimitere la anumite tipuri de servicii sau la documente privind justificarea efectuării acestora, referindu-se la modul general la prestări de servicii.

Mai mult, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada 01.08.2010 – 30.11.2010 și operațiunile derulate de societate cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, fiind emisă Decizia de reverificare nr. .X./12.06.2015.

Or, în speță, bunurile și serviciile au fost facturate de furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL în perioada 2010 – 2012.

Astfel, se reține că societatea nu a mai fost verificată în ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor desfășurate cu acești furnizori.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor înregistrate în baza unor facturi și bonuri fiscale, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere, în condițiile în care acestea nu cuprind informațiile prevăzute de lege.**

**În fapt**, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în perioada 31.01.2012 – 31.03.2012.

Totodată, în luna februarie 2011 și perioada august – octombrie 2011, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibil pe bază de bonuri fiscale.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) întrucât:

- facturile emise de SC .X. SRL nu sunt completate cu toate informațiile prevăzute de lege, respectiv cantitatea, produsul și prețul unitar, nefiind prezentate anexe la facturi pe tipuri de produse,

- bonurile fiscale nu sunt ștampilate, nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului,

constatându-se încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a și art.146 alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.46 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operațiunilor, menționate la pct.2 din prezenta decizie, precum și cele ale art.146 alin.(1) lit.a și alin.(2) din același act normativ, care precizează:

“ART. 146

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

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

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

Conform pct. 46 alin. (1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.[...]*

*(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”*

Prin urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal sau alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la acest articol, respectiv:

*„Art. 155*

*(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

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

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare*

fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) *denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;*

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

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

j) *indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

k) *în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*

l) *în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;*

m) *dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;*

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

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.



Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește carburanții auto achiziționați, se reține că potrivit prevederilor legale anterior precizate, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, deși facturile în cauză nu au fost completate cu toate informațiile prevăzute de lege, astfel cum au fost acestea prezentate anterior, respectiv cantitatea, produsul și prețul unitar, nefiind prezentate anexe la facturi pe tipuri de produse.

De asemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibil pe bază de bonuri fiscale, deși acestea nu au fost ștampilate, nu au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Se reține că deși organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL, prin adresa nr..X./09.06.2015, documente justificative în vederea identificării produselor și prețurilor înscrise cumulativ în facturi, acestea nu au fost prezentate de către societate, astfel de documente nefiind prezentate nici ulterior în susținerea contestației.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, acestea sunt aceleași cu argumentele prezentate pentru TVA aferentă achizițiilor de combustibil lichid greu conform facturilor emise de SC .X. SRL, TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL reprezentând prestări servicii și TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL reprezentând reparații auto, argumente la care s-a răspuns la pct.2 din prezenta decizie.

Argumentele societății cu privire la TVA aferentă achizițiilor de combustibil pe bază de bonuri fiscale, respectiv faptul că pentru fiecare bon fiscal există foi de parcurs prin care este justificat consumul de combustibil, iar organul fiscal nu a solicitat prezentarea acestor foi de parcurs și nici explicații cu privire la acestea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a



contestației întrucât potrivit prevederilor legale anterior precizate, deducerea TVA aferentă carburanților auto achiziționați poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Or, această condiție nu a fost îndeplinită de către societate, solicitarea de către organele de inspecție a altor documente nefiind necesară în această situație.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că SC .X. SRL nu a înțeles să depună nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente din care să se poată stabili fără echivoc respectarea condițiilor prevăzute de lege și prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Astfel, nu pot fi reținute nici argumentele societății referitoare la faptul că nici în raportul de inspecție fiscală și nici în anexele la acesta nu sunt evidențiate bonurile fiscale la care fac acestea referire, cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că „situația combustibilului achiziționat pe bază de bonuri fiscale se regăsește în jurnalele de cumpărări aferente lunilor februarie 2011, august 2011, septembrie 2011 și octombrie 2011”.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor înregistrate în baza unor facturi și bonuri fiscale care nu au fost completate cu toate informațiile prevăzute de lege, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate pentru bunurile mobile și**

**imobile care au fost închiriate de contestatar de la SC .X. SA și subînchiriate către SC .X. SRL și SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care aceste achiziții nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, în perioada 2013 – 2014, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2013 și .X. lei în anul 2014) aferentă cheltuielilor efectuate pentru bunurile mobile și imobile care au fost închiriate de contestatar de la SC .X. SA, în baza contractului de închiriere bunuri mobile nr..X./05.03.2013, respectiv contractului de închiriere bunuri imobile nr..X./15.03.2013.

În baza contractului nr..X./05.03.2013, între SC .X. SRL, în calitate de locator și SC .X. SRL, în calitate de sublocator, a fost încheiat contractul de subînchiriere nr..X./12.03.2013 care la pct.2 “Obiectul contractului” prevede: “Sublocatorul subînchiriază de la locator următoarele autovehicule, identificate în Anexa1 a acestui contract”, iar la pct. 6 “Obligațiile sublocatorului”:

“6.1 Din momentul preluării autovehiculelor și până în momentul predării acestora, sublocatorul se obligă la cheltuielile de întreținere și funcționare conforme cu legislația rutieră în vigoare;

6.2 Toate cheltuielile privind întreținerea autovehiculelor (reparație, combustibil, accesorii, impozite, asigurări etc), sunt în sarcina sublocatorului [...]”.

În baza contractului nr..X./15.03.2013, între SC .X. SRL, în calitate de locator și SC .X. SRL, în calitate de sublocator, a fost încheiat contractul de subînchiriere nr..X./12.03.2013, care la pct.2 “Obiectul contractului” prevede:

“Sublocatorul subînchiriază de la locator următorul imobil situat în localitatea .X. , șoseaua .X., km .X., identificat în anexa 1 a contractului de închiriere nr..X. din data de 05.03.2013”, iar la pct. 6 “Obligațiile sublocatorului”:

“6.1 Din momentul preluării imobilului și până în momentul preluării acestuia, sublocatorul se obligă la cheltuielile de întreținere și funcționare;

6.2 Toate cheltuielile privind întreținerea imobilului (reparație, accesorii, impozite, asigurări etc), sunt în sarcina sublocatorului [...]”.

De asemenea, în baza contractului nr..X./15.03.2013, între SC .X. SRL, în calitate de locator și SC .X. SRL, în calitate de sublocator, au fost încheiate contractele de subînchiriere nr. .X./11.03.2013 și nr..X./11.03.2013, care la pct.2 “Obiectul contractului” prevăd: “Sublocatorul subînchiriază de la locator următorul imobil situat în localitatea .X., Șoseaua .X., nr..X., județul .X., identificat în anexa 1 a contractului de închiriere nr..X. din data de 05.03.2013”, respectiv “Sublocatorul subînchiriază de la locator următorul imobil situat în localitatea .X., str. .X., nr..X., județul .X., identificat în anexa 1 a contractului de închiriere nr..X. din data de 05.03.2013”, pct. 6 “Obligațiile sublocatorului” din aceste contracte având aceleași prevederi cu cele ale contractului de subînchiriere nr..X./12.03.2013, mai sus menționate.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2013 și .X. lei în anul 2014) întrucât aceasta este aferentă cheltuielilor legate de imobilizările corporale fixe și mobile, precum și investițiilor efectuate la acestea, bunuri care au fost închiriate de la SC .X. SA, în baza contractelor de închiriere nr. .X./05.03.2013 și nr. .X./15.03.2013 și subînchiriate către SC .X. SRL și SC .X. SRL conform contractelor nr. .X./12.03.2013, nr. .X./11.03.2013, nr. .X./12.03.2013 și nr..X./12.03.2013, prin care s-a prevăzut că toate cheltuielile privind întreținerea autovehiculelor și imobilelor cad în sarcina sublocatorilor, constatându-se încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a și art.149 alin.(1) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cuantumul TVA de .X. lei, organele de inspecție fiscală au inclus și taxa ajustată, în sumă de .X. lei, aferentă investiției în curs de execuție înregistrată contul 231 „Imobilizări în curs de execuție”, în sumă de .X. lei, efectuate asupra imobilelor închiriate de la SC .X. SA și subînchiriate SC .X. SRL și SC .X. SRL.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la pct.2 din prezenta decizie, potrivit cărora o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Totodată, în speță sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor,

menționate de asemenea la pct. 2 din prezenta decizie, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă, informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, SC .X. SRL a efectuat cheltuieli pentru bunurile mobile și imobile care au fost închiriate de la SC .X. SA și subînchiriate către SC .X. SRL și SC .X. SRL, în calitate de sublocatori, conform contractelor menționate la situația de fapt și anexate în copie la dosarul cauzei.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei în anul 2013 și .X. lei în anul 2014) aferentă acestor cheltuieli, deși potrivit clauzelor din contractele de subînchiriere încheiate cu SC .X. SRL și SC .X. SRL, menționate la situația de fapt, toate cheltuielile cu întreținerea și funcționarea bunurilor mobile și imobile (reparație, combustibil, accesorii, impozite, asigurări etc.), erau în sarcina sublocatorilor.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost refacturate sublocatorilor, respectiv că societatea a aplicat structura de comisionar prevăzută la pct.19 alin.(4) din Hotărârea

Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”*

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că „aceste cheltuieli conform contractului cad în sarcina sublocatorului, respectiv beneficiarul final al utilizării mijloacelor de transport, se impunea ca orice cheltuială adresată de furnizori societății .X. să fie refacturată beneficiarului final”, contestatarul nedeputând în susținerea cauzei documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost refacturate sublocatorilor și că a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Totodată, se reține că societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că bunurile mobile și imobile în cauză, pentru care au fost efectuate aceste cheltuieli, au fost utilizate pentru desfășurarea operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că achizițiile (cheltuielile) efectuate pentru bunurile mobile și imobile care au fost închiriate de contestatar de la SC .X. SA și subînchiriate către SC .X. SRL și SC .X. SRL, au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Argumentele societății cu privire la faptul că urmare inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au acceptat că aceste cheltuieli aparțin de drept și de fapt acestei societăți, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în speță, inspecția fiscală a



vizat SC .X. SRL și TVA aferentă cheltuielilor mai sus menționate, înregistrată de aceasta.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru întreținerea și funcționare unor bunuri mobile și imobile, achiziții care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează această taxă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.12.2010 – 28.02.2015, există diferențe între taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate conform evidenței contabile, respectiv din jurnale de vânzări și cumpărări, balanța de verificare, note contabile și taxa pe valoarea adăugată declarată de societate la organul fiscal.

Astfel s-a constatat încălcarea prevederilor art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:



*“(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.”*

iar potrivit art.156<sup>2</sup> alin.(2) din același act normativ:

*„(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că SC .X. SRL este obligată să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității sale economice, și avea obligația de a declara în decontul de taxă pe valoarea adăugată suma taxei deductibile pentru care a luat naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, suma taxei colectate a cărei exigibilitate a luat naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Prin urmare, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015 și Anexei nr.41 la acesta, se reține că pentru perioada 01.12.2010 – 28.02.2015, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate conform evidenței contabile, respectiv din jurnalele de vânzări și cumpărări și taxa pe valoarea adăugată declarată de aceasta la organul fiscal.

Argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală menționează la rubrica „luna februarie 2013” din Anexa 40 la raportul de inspecție fiscală, în coloana „TVA deductibilă declarată de societate”, suma de „- .X. lei”, iar în coloana „diferențe între TVA deductibilă declarată de societate și TVA deductibilă stabilită de organul de control”, suma de „-.X. lei”, acestea „nu își exprimă opinia cu privire la această diferență, deși era relevantă întrucât conduce la TVA de plată în lună pentru care nu există explicații”, nu pot reținute în soluționarea favorabilă a

contestației întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv anexele la raportul de inspecție fiscală, suma de „-X. lei” este compusă din următoarele sume:

- „- X. lei” reprezentând diferența rezultată din declararea eronată a TVA deductibilă în luna februarie 2013, față de evidența contabilă, sumă care se regăsește în anexa 41 la raportul de inspecție fiscală, rezultând pe total perioadă verificată (01.12.2010 – 28.02.2015) o diferență de TVA din declarare eronată, în sumă de X. lei,

- X. lei reprezentând, așa cum rezultă din anexa 37 la raportul de inspecție fiscală, TVA stabilită de organele de inspecție fiscală pentru luna februarie 2013, cuprinsă în suma taxei de X. lei aferentă ratelor de leasing facturate de SC X. SA și SC X. IFN SA pentru autovehicule care au fost subînchiriate către SC X. SRL în baza contractelor nr.X./28.10.2011 și nr.X./16.11.2011, pentru care societatea nu aduce argumente în susținerea contestației,

- X. lei reprezentând, așa cum rezultă din anexa 22 la raportul de inspecție fiscală, TVA stabilită de organele de inspecție fiscală pentru luna februarie 2013, cuprinsă în suma taxei de X. lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru bunurile mobile și imobile care au fost închiriate de contestatar de la SC X. SA, în baza contractului de închiriere bunuri mobile nr.X./05.03.2013, respectiv contractului de închiriere bunuri imobile nr.X./15.03.2013, pentru care, așa cum s-a reținut la pct.4 din prezenta decizie, contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prin urmare, se reține că suma de „-X. lei” a fost stabilită de organele de inspecție fiscală, conform anexelor 40 și 41 la raportul de inspecție fiscală, ca urmare a constatării faptului că în luna februarie 2013 societatea a declarat eronat la organul fiscal taxa deductibilă față de evidența contabilă, respectiv „- X. lei”, din care au fost scăzute diferențele de TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere, rezultate din constatările efectuate pentru această lună.

Așa cum s-a reținut mai sus, pe total perioadă verificată, diferența dintre taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate și taxa pe valoarea adăugată declarată de aceasta la organul fiscal este de X. lei.

Totodată, organul de soluținare a contestației reține că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală, și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma taxei pe valoarea adăugată rezultată din declararea eronată a taxei stabilită de societate.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pentru întreținerea și funcționare unor bunuri mobile și imobile, achiziții care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**6. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizorul SC .X. SRL și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care atât din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 cât și din Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015, contestată, rezultă că pentru acest furnizor constatările se referă la alt cuantum al taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a dedus în mod eronat, în perioada august 2010 – noiembrie 2010, TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, respectiv:

- factura .X./15.08.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,

- factura .X./31.08.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,

- factura .X./15.09.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,

- factura .X./30.09.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,
- factura .X./15.10.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,
- factura .X./31.10.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei,
- factura .X./30.11.2010 pentru care societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind .X. lei, rezultând o diferență de TVA în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că taxa în cuantum de .X. lei nu rezultă din însumarea diferențelor/erorilor de înregistrare evidențiate de organele de inspecție fiscală pentru fiecare din cele șapte facturi. Astfel, susține societatea, suma rezultată este de .X. lei și nu .X. lei.

**În drept**, potrivit art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

*„(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

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

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

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

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede:

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei ca urmare a înregistrării eronate a taxei înscrisă în facturile nr. .X./15.08.2010 nr..X./31.08.2010, nr..X./15.09.2010, nr..X./30.09.2010, nr..X./15.10.2010, nr..X./31.10.2010 și nr..X./30.11.2010 emise de SC .X. SRL, însă din însumarea diferențelor de TVA astfel cum au fost menționate în raportul de inspecție fiscală și prezentate la situația de fapt rezultă cuantumul de .X. lei.

Se reține că în virtutea rolului activ, referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. A-SLP 2295/21.01.2016, clarificarea acestei diferențe.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr..X./29.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 243/04.02.2016, organele de inspecție fiscală precizează faptul că în raportul de inspecție fiscală, deși s-a înscris corect diferența de TVA în sumă de .X. lei, au fost „redactate eronat explicațiile”.

Astfel, s-a precizat că valoarea TVA dedusă de societate în baza facturii nr..X./31.10.2010 „este în sumă de .X. lei și nu de .X. lei”, cât a fost consemnat în raportul de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală „au stabilit TVA deductibilă în sumă de .X. lei, în loc de .X. lei, rezultând astfel o diferență de TVA în sumă corectă de .X. lei în loc de .X. lei cât s-a înregistrat prin raportul de inspecție fiscală”.



Totodată, prin adresa nr..X./29.01.2016 s-a precizat că „s-a omis a se redacta prin raportul de inspecție fiscală explicațiile privind factura nr..X./15.11.2010, pentru care operatorul economic a dedus TVA în sumă de .X. lei, corect fiind suma de .X. lei, rezultând astfel o diferență de TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei”.

Se reține că din analiza facturilor mai sus menționate, emise de SC .X. SRL, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că în ceea ce privește factura nr..X./31.10.2010, cuantumul TVA înscrisă în aceasta este de .X. lei și nu .X. lei cât au consemnat organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește factura nr. .X./15.11.2010, aceasta nu se regăsește în constatările organelor de inspecție fiscală, și nici în anexele la raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește anexa 41 „Situația privind modul de declarare și constituire a TVA în perioada 01.12.2010 – 28.02.2015” la care organele de inspecție fiscală fac referire prin adresa nr. .X./29.01.2016, în sensul că suma de .X. se regăsește în această situație, se reține că din anexa mai sus menționată, existentă în copie la dosarul cauzei, nu se poate stabili că TVA în sumă de .X. lei a fost evidențiată în aceasta, pentru fiecare sumă a taxei înscrisă în anexă nefiind precizate constatările aferente, consemnate de organele de inspecție fiscală și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015.

Mai mult, această taxă a fost stabilită pentru perioada august 2010 – noiembrie 2010, iar anexa 41 se referă la perioada 01.12.2010 – 28.02.2015.

Prin urmare, întrucât atât prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 cât și prin Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015, contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei ca urmare a înregistrării eronate a taxei înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, iar din însumarea diferențelor de TVA astfel cum au fost menționate în raportul de inspecție fiscală, conform unui număr de șapte facturi, rezultă un cuantum al TVA în sumă de .X. lei, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.

în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze facturile în cauză și să stabilească situația de fapt în funcție de documentele justificative și de prevederile legale în vigoare.

**7. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a TVA:

- în sumă de .X. lei aferentă contravalorii autovehiculelor predate către SC .X. SA și SC .X. IFN SA, evidențiate în contabilitate în luna octombrie 2014, autovehicule care au fost subînchiriate către SC .X. SRL în baza contractelor nr..X./28.10.2011 și nr..X./16.11.2011 și pentru care nu au fost percepute chirii, fiind utilizate cu titlu gratuit de această societate, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea TVA conform prevederilor art.149 alin.(1) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- în sumă de .X. lei aferentă ratelor de leasing facturate de SC .X. SA și SC .X. IFN SA pentru autovehicule care au fost subînchiriate către SC .X. SRL în baza contractelor nr..X./28.10.2011 și nr..X./16.11.2011 și pentru care nu au fost percepute chirii, fiind utilizate cu titlu gratuit de această societate, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea TVA conform prevederilor legale mai sus menționate,

- în sumă de .X. lei întrucât au constatat că aceasta este aferentă bunurilor casate pentru care societatea nu a prezentat documente

justificative, fiind încălcate prevederile art. 148 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL :

- impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 13 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 11 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei și contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, întrucât au fost constatate diferențe rezultate din declararea eronată la organul fiscal în perioada verificată, fiind încălcate prevederile art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

- vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei ca urmare a faptului că societatea nu a constituit și declarat vărsăminte pentru persoanele cu handicap, fiind încălcate prevederile art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă și suma totală de .X. lei, mai sus menționată, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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

***„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază; ”***

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

***”Contestația poate fi respinsă ca:***

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.***

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește sumă totală de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

***„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

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

*Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL deși contestă suma totală de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-.X./22.07.2015 cu privire la această sumă, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

\*

\* \*



În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat accesorii aferente TVA întrucât:

- creanța fiscală principală pentru care au fost calculate accesorii este în sumă de .X. lei, conform anexei 43 la raportul de inspecție fiscală, deși obligația fiscală principală stabilită suplimentar prin raportul de inspecție fiscală, preluată în decizia de impunere este în quantum de .X. lei;
- accesoriiile nu au fost calculate în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, în sensul că la stabilirea valorilor nu au fost avute în vedere/nu s-a stabilit corect: data scadenței fiecărui debit principal, numărul de zile pentru care trebuiau calculate accesoriiile și suma datorată cumulat;
- anexele la raportul de inspecție fiscală referitoare la calculul accesoriiilor sunt redactate sub formă de listing ca efect al utilizării unui soft de calcul aritmetic. Acest soft nu este aprobat/validat de ANAF, nereprezentând un soft oficial, asumat de această autoritate publică,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

a) Referitor la faptul că accesoriiile au fost calculate pentru TVA în sumă de .X. lei, iar în decizia de impunere quantumul TVA stabilit a fost de .X. lei, se reține că așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, diferența de TVA stabilită urmare constatărilor organelor de inspecției fiscale, consemnate în decizia de impunere contestată este în sumă de .X. lei, iar suma negativă a TVA declarată de societate este de “- .X. lei”.

Diferența de TVA în sumă de .X. lei este compusă din TVA în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei stabilită la controalele anterioare.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 se consemnează faptul că societatea a beneficiat de restituirea cu control ulterior și anticipat a TVA în sumă de .X. lei, iar TVA stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

În consecință, TVA în sumă de .X. lei pentru care organele de inspecție fiscală au calculat accesorii este compusă din taxa de .X. lei și taxa de .X. lei.

Astfel, în Anexa 40 la raportul de inspecție fiscală - “Situatia privind modul de declarare și constituire a TVA în perioada 01.12.2010 – 28.02.2015”, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat accesorii pentru TVA în sumă de .X. lei compusă din:



- taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală așa cum s-a arătat mai sus ținând cont de suma taxei stabilită la inspecția fiscală anterioară și de suma taxei negative declarată de societate,
- TVA în sumă de .X. lei restituită societății ca urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare și de care aceasta a beneficiat necuvenit.

b) Deși societatea invocă nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, în sensul că la stabilirea valorilor nu au fost avute în vedere/nu s-a stabilit corect: data scadenței fiecărui debit principal, numărul de zile pentru care trebuiau calculate accesoriile și suma datorată cumulat, aceasta nu prezintă în susținerea contestației un alt mod de calcul al accesoriilor din care să rezulte o altă perioadă de calcul a acestora față de cea stabilită de organele de inspecție fiscală și o altă cotă aplicabilă.

c) Referitor la susținerea societății potrivit căreia pentru întocmirea anexelor la raportul de inspecție fiscală privind calculul accesoriilor, a fost utilizat un “soft care nu este aprobat/validat de ANAF”, nereprezentând un “soft oficial”, se reține faptul că în ceea ce privește calculul de către organele de inspecție fiscală a accesoriilor urmare deciziilor de impunere întocmite, acesta nu se realizează având la bază baza un “soft” care să fie “aprobat/validat de ANAF”, situațiile întocmite pentru calculul acestor accesorii reprezentând în această situație anexe la raportul de inspecție fiscală.

Modalitatea de prezentare de către organele de inspecție fiscală a calculului accesoriilor nu are relevanță atâta timp cât quantumul acestora este corect stabilit din punct de vedere al perioadei și al cotei aplicate, iar așa cum s-a reținut mai sus societatea nu prezintă în susținerea contestației argumente din care să rezulte un alt quantum al accesoriilor aferente TVA față de cel stabilit de organele de inspecție fiscală.

**8. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită** prin decizia de impunere contestată, întrucât așa cum s-a reținut la pct.2, pct.3, pct.4 și pct.5 din prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei contestația formulată de SC .X. SRL a fost respinsă ca neîntemeiată, iar așa cum s-a reținut la pct.7 din prezenta decizie, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei contestația a fost respinsă ca nemotivată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar așa cum s-a reținut mai

sus argumentele societății referitoare la calculul accesoriilor aferente TVA nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

**9. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând:**

- **impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei**
- **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei**
  - **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei**
  - **contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei**
  - **contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei**
  - **contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei**
  - **contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei**
  - **contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei**
  - **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei**
  - **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei,**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru sumele plătite salariaților sub denumirea de „adaosuri salariale”, SC .X. SRL are obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale, în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.**

**În fapt**, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august 2010 – martie 2013, SC .X. SRL a acordat salariaților, conform contractelor de muncă, alte adaosuri salariale constând în cazare liberă în sumă de 30 de lei pe noapte, diurne externe și diurne interne.

Contravaloarea acestor adaosuri salariale acordate salariaților a fost evidențiată de societate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și

transferări”, nefiind înregistrate ca venituri de natură salarială, astfel că pentru aceste sume SC .X. SRL nu a calculat, declarat și virat la bugetul statului român obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Întrucât SC .X. SRL nu a justificat cu documente faptul că sumele achitate salariaților cu titlu de cazare liberă în sumă de .X. de lei pe noapte, diurne externe și diurne interne, reprezintă cheltuieli cu deplasarea/detașarea, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume reprezintă venituri de natură salarială și au stabilit în sarcina contestatarului impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei lei și contribuțiile mai sus menționate, în sumă totală de .X. lei.

La baza impozabilă pentru care s-au stabilit avantajele salariale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și suma de .X. lei întrucât în perioada august 2010 – august 2012 au fost întocmite centralizatoare cu ordine de deplasare care au fost omise a fi înregistrate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, deși au fost centralizate la lunile respective, conform notei explicative dată de doamna .X., reprezentant al societății care a răspuns de conducerea contabilității SC .X. SRL.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 28.07.2010, care precizează:

*“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”*

coroborat cu prevederile pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:*

a) *sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

- *salariile de bază;*
- *sporurile și adaosurile de orice fel; [...]*
- *orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, la stabilirea veniturilor impozabile din salarii avându-se în vedere și adaosurile de orice fel.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, pentru sumele reprezentând alte adaosuri salariale constând în cazare liberă în sumă de .X. de lei pe noapte, diurne externe și diurne interne, achitate salariaților în baza contractelor de muncă, SC .X. SRL nu a calculat, declarat și virat la bugetul de stat obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale, considerând că acestea nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit întrucât diurna este un drept legal al unui salariat angajat în baza unui contract de muncă conform Codului muncii, în sensul că salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Se reține că în ceea ce privește delegarea/detașarea, sunt aplicabile prevederile art. 42 – 47 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**„ART. 42**

*(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.*

*(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.*

**ART. 43**

**Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.**

**ART. 44**

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

**ART. 45**

**Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.**

**ART. 46**

(1) Detașarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult un an.

(2) În mod excepțional, perioada detașării poate fi prelungită pentru motive obiective ce impun prezența salariatului la angajatorul la care s-a dispus detașarea, cu acordul ambelor părți, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detașarea dispusă de angajatorul său numai în mod excepțional și pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

**ART. 47**

(1) Drepturile convenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat.

(3) Angajatorul care detașează are obligația de a lua toate măsurile necesare pentru ca angajatorul la care s-a dispus detașarea să își îndeplinească integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat.

(4) Dacă angajatorul la care s-a dispus detașarea nu își îndeplinește integral și la timp toate obligațiile față de salariatul detașat, acestea vor fi îndeplinite de angajatorul care a dispus detașarea.

(5) În cazul în care există divergență între cei doi angajatori sau nici unul dintre ei nu își îndeplinește obligațiile potrivit prevederilor alin. (1) și (2), salariatul detașat are dreptul de a reveni la locul său de muncă de la angajatorul care l-a detașat, de a se îndrepta împotriva oricărui dintre cei doi angajatori și de a cere executarea silită a obligațiilor neîndeplinite.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că delegarea presupune ca salariatul, care are un contract individual de muncă încheiat, să exercite din dispoziția angajatorului unele lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, iar detașarea este un act prin care se dipune schimbarea temporară a locului de muncă pentru salariatul care are un contract individual de muncă încheiat, la un angajator pentru executarea unor lucrări în interesul acestuia, din dispoziția angajatorului său.

Organul de soluționare a contestației reține că deși societatea invocă prevederile Codului muncii referitoare la detașare și delegare, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, societatea nu a justificat aceste cheltuieli, înregistrate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, cu documente justificative (facturi pentru cazare, chitanțe, ordine de deplasare) conform Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că ordinele de deplasare puse la dispoziția acestora de către societate nu conțin informații cu privire la data și ora sosirii și plecării în/din delegație, semnăturile unităților destinate, semnăturile persoanelor care le-au întocmit, scopul, destinația și durata deplasării, avans spre decontare, cheltuielile efectuate etc, așa cum sunt acestea menționate în Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008.

De asemenea, s-a constatat că în ceea ce privește cheltuielile cu cazarea, societatea nu deține facturi emise de unități de cazare.

Se reține că astfel de documente, din care să rezulte că aceste sume acordate de societate salariaților reprezintă contravaloarea unor cheltuieli efectuate ca urmare a unor delegări/detașări a salariaților, nu au fost prezentate de societatea nici în susținerea contestației.

În consecință, argumentele societății referitoare la faptul că sumele acordate salariaților conform contractelor de muncă, incluse la alte adaosuri comerciale, reprezintă cheltuieli pentru delegarea acestora, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, luând în considerare cele reținute mai sus, nu pot reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentele societății referitoare la faptul că începând cu data de 06.02.2013 sunt aplicabile prevederile art. 55 alin.(2) lit.i din Codul fiscal, care precizează:

“ART. 55



*(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:*

*i) indemnizația primită de angajați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, precum și orice alte sume de aceeași natură, pentru partea care depășește 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice;”*

Prin urmare, având în vedere că

- societatea nu face dovada cu documente că se află în situația unor delegări sau detașări a salariaților, astfel cum sunt acestea reglementate de Codul muncii,

- conform contractelor de muncă aceste sume au fost acordate ca alte adaosuri salariale, care potrivit prevederilor legale mai sus menționate se includ în categoria veniturilor impozabile din salarii,

- sumele acordate salariaților nu reprezintă sume care nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, conform art.55 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal organele de inspecție fiscală au inclus în veniturile salariale sumele acordate salariaților cu titlu de cazare liberă în sumă de 30 de lei pe noapte, diurne externe și diurne interne și au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile din salarii și accesorii aferente.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, sunt incidente prevederile art. 23 alin. (1) lit. a, respectiv art. 24 alin. (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, art. 82, art. 83 alin. (1) art. 85 alin. (1) lit.a din Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, art. 26 și art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 200/2006 privind

constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, art.257 alin. (1) și alin. (2), art. 258 alin. (1), alin. (2) și alin. (7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, art. 296<sup>4</sup>, art. 296<sup>5</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât potrivit acestor prevederi legale baza de calcul a contribuțiilor mai sus menționate este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, iar așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul prezentei decizii sumele plătite, sub denumirea de „diurnă” și „cazare liberă în sumă de 30 de lei pe noapte” salariaților, se includ în categoria veniturilor de natură salarială, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale în sumă totală de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. **în ceea ce privește suma totală de .X. lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei.

#### **10. Referitor la accesoriile**

**- în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii,**

- în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați
- în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
- în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- în sumă de .X. lei aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
- în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, stabilite prin decizia de impunere contestată,

Întrucât așa cum s-a reținut la pct.7 din prezenta decizie, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei și contribuțiile sociale în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca nemotivată, iar așa cum s-a reținut la pct.9 din prezenta decizie, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei și contribuțiile sociale în sumă de .X., contestația formulată de SC .X. SRL a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma totală de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

\*  
\*      \*

În ceea ce privește solicitările SC .X. SRL referitoare la:

- aprobarea constituirii unei comisii compusă din reprezentanții SC .X. SRL și ai ANAF pentru inventarierea documentelor financiar contabile originale care au mai rămas în posesia societății după “sustragerea” unei părți a acestora de către organele de inspecție fiscală,

- acordarea termenului legal pentru reconstituirea documentelor financiar contabile “sustrase” care pot fi reconstituite,
- reluarea inspecției fiscale de către o altă echipă de inspecție fiscală după reconstituirea documentelor,
- obligarea organelor de inspecție fiscală în solidar, la suportarea prejudiciilor născute în sarcina societății pentru lipsa documentelor financiar contabile “sustrase”, care nu mai pot fi reconstituite,

se reține că așa cum a precizat și societatea prin contestația formulată, referitor la “sustragerea documentelor financiar contabile” de către organele de inspecție fiscală, societatea a formulat plângere penală către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. împotriva doamnelor .X. și .X., anexată în copie la dosarul cauzei, astfel că pentru aspectele mai sus menționate, urmează să se pronunțe organele de urmărire penală care au atribuții în acest sens.

Cu privire la reconstituirea documentelor financiar contabile, se reține că aceasta se realizează în conformitate cu prevederile legale care reglementează reconstituirea unor astfel de documente, respectiv pct. “B. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse” din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile.

Prin urmare, solicitările contestatarului, mai sus menționate, nu intră în competența organului de soluționare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor având competență doar pentru soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare, conform prevederilor art.209 din Legea nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a, lit.b și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, **pentru suma totală de .X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organele de soluționare competente că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, **pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de .X. lei.

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 **în ceea ce privește suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a

aceleiași perioade și aceluiși tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

**4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe veniturile din salarii în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de .X. lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de .X. lei, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**5. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și accesorii în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.



**Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.**

***DIRECTOR GENERAL  
.X.***