



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54

### **DECIZIA nr. 372/2014**

privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. .X.S.R.L.** din .X., jud..X. – **în insolvență**,  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.**920747/03.07.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.920747/03.07.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X.S.R.L. - în insolvență, înregistrată la O.R.C. sub nr..X., C.U.I. .X., cu sediul social în localitatea .X., Str..X., nr..X., jud..X., prin administrator special .X. și administrator judiciar .X.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Deși S.C. .X. S.R.L. precizează prin contestație că suma contestată reprezentând TVA este în cuantum de .X. lei, întrucât aduce argumente cu privire la TVA în cuantum de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea acestei sume, respectiv **.X. lei**.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **.X./2014**, potrivit semnăturii olografe și ștampilei societății aplicate pe adresa nr.**.X./2014** a Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.**, aflată în copie la dosarul cauzei, 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, fiind înregistrată în data de **.X./2014** la Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.**, conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.**

**I. S.C. **.X. S.R.L.** contestă Decizia de impunere nr.**.X./2014** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**.X./2014**, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.**, pentru următoarele considerente:**

1. Obligațiile fiscale suplimentare stabilite în legătură cu tranzacțiile desfășurate cu S.C. **.X. S.R.L.** din **.X.**, S.C. **.X. S.R.L.** din **.X.**, S.C. **.X.S.R.L.** din **.X.**, S.C. **.X. S.R.L.** din **.X.** și S.C. **.X. S.R.L.** din **.X.** în sumă totală de **.X.** lei considerată cheltuială nedeductibilă și suma de **.X.** lei reprezentând TVA refuzată la deducere, societatea susține că organul fiscal nu a prezentat și nu a probat reaua-credință în raport cu aceste **.X.** societăți, iar sumele au fost stabilite și pe baza controalelor încrucișate la aceste societăți, controale ce nu confirmă tranzacțiile economice.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală în mod nelegal și netemeinic au determinat obligații fiscale suplimentare în sarcina ei învederând următoarele argumente:

În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu S.C. **.X. S.R.L.** din **.X.**, societatea susține că a derulat, în perioada **.X./2009-.X./2010**, o serie de operațiuni comerciale constând în, pe de o parte, achiziționarea de materiale de construcții, și, pe de altă parte, subantrepriză lucrări de construcții.

Valoarea totală a tranzacțiilor comerciale derulate cu S.C. **.X. S.R.L.** (furnizor) este în quantum total de **.X.** lei, din care valoarea fără TVA este în

quantum de .X. lei, iar TVA în quantum de .X. lei. Aceste operațiuni comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. au constat în contracte perfectate în contextul contractelor de lucrări încheiate de S.C. .X. S.R.L. cu beneficiari, instituții publice.

În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu S.C. .X. S.R.L., societatea susține că a derulat, în .X./2010 o serie de operațiuni comerciale constând în achiziționarea de materiale de construcții, în vederea înglobării acestora în lucrările de construcții contractate de aceasta.

Valoarea totală a tranzacțiilor comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. (furnizor) este în quantum total de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în quantum de .X. lei, iar TVA în quantum de .X. lei.

Operațiunile comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. au reprezentat contracte de achiziții de materiale perfectate în contextul contractelor de lucrări încheiate cu beneficiari instituții publice, respectiv contractul de lucrări nr..X./2010, în cadrul acestui contract S.C. .X. S.R.L. a livrat diferite categorii de materiale de construcții în vederea executării lucrărilor la o parte din obiective.

Tranzacțiile desfășurate cu S.C. .X. S.R.L. au fost derulate în perioada .X. - .X./2010 și au constat în operațiuni comerciale de subantrepriză lucrări de construcții, lucrări care au fost parțial recepționate de beneficiar prin reprezentanții săi desemnați, în persoana diriginților de șantier și a proiectantului lucrărilor.

Valoarea totală a tranzacțiilor comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. (furnizor) a fost în quantum de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în quantum de .X. lei, iar TVA în quantum de .X. lei.

În relația cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. a derulat, în perioada .X./2011-.X./ 2011, o serie de operațiuni comerciale constând în, pe de o parte, achiziționarea de materiale de construcții și, pe de altă parte, subantrepriză lucrări de construcții.

Valoarea totală a tranzacțiilor comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L. (furnizor) a fost în quantum de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în quantum de .X. lei, iar TVA în quantum de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. susține că lucrările au fost recepționate prin reprezentanții săi desemnați, în persoana diriginților de șantier și a proiectantului lucrărilor, și în justificarea achizițiilor efectuate a prezentat organelor de inspecție fiscală facturi, dovada operațiunilor fiind reprezentată și de avizele de însoțire a mărfii.

În relația cu S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. susține că a derulat, în perioada .X. - .X./2010, o serie de operațiuni comerciale constând în

subantrepriză lucrări de construcții, în cuantum de .X. lei, din care valoarea fără TVA este în cuantum de .X. lei, iar TVA în cuantum de .X. lei.

Lucrările executate de S.C. .X. S.R.L. în favoarea S.C. .X. S.R.L. au fost contractate în contextul executării de aceasta a diferitelor lucrări în favoarea unor beneficiari instituții publice.

Societatea susține că nu este de acord cu faptul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organul de control invocă faptul că, în cazul achizițiilor efectuate de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. a prezentat avize de însoțire a mărfii din care lipsește semnătura delegatului. În toate aceste relații contractuale, delegatul societăților furnizoare era în fapt administratorul acestora, a cărui semnătură figura oricum pe aviz, ca persoană care a autorizat, care a ordonat expedierea mărfurilor.

S.C. .X. S.R.L. susține că lipsa unui element din conținutul avizului de însoțire, astfel cum este reglementat de prevederile Ordinului nr.2226/2006 nu este sancționată în niciun caz cu nulitatea absolută a actului, această exigență a formalismului depășind ceea ce este necesar în vederea determinării veridicității documentelor puse la dispoziția organelor fiscale.

Societatea susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a comportamentului inadecvat al furnizorilor nu este în măsură să-i afecteze drepturile în materie fiscală, atâta timp cât a avut un comportament fiscal adecvat.

S.C. .X. S.R.L. mai susține că în mod netemeinic organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, întrucât acest text reglementează situația în care contribuabilul nu detine un document justificativ în baza căruia să fie înregistrate cheltuielile în contabilitate și prin care se face dovada (formală) a operațiunii sau a intrării în gestiune.

Societatea susține că a prezentat organului fiscal documente justificative pentru toate achizițiile efectuate de la cele .X. societăți, conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile.

Totodată, societatea consideră că aplicarea prevederilor art.11 alin.1 din Codul fiscal de către organele de inspecție fiscală ar fi trebuit invocate în prezența unor motive clare și suficiente privind lipsa caracterului economic al unei tranzacții: dovedirea caracterului exclusiv fiscal al operațiunii, și, cel mai important, dovedirea faptului că prin intermediul respectivei operațiuni s-a urmărit obținerea unui avantaj fiscal, organele de inspecție fiscală limitându-se doar la a reda textul art.11 alin.1 din Codul fiscal în vederea fundamentării

nedeductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit, fără a oferi argumente care să justifice caracterul abuziv/fraudulos al operațiunilor efectuate.

Cu toate că organul fiscal susține că au fost analizate documentele relevante care circumstanțiază operațiunile economice derulate cu S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X.S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., contestatara consideră că, pe de o parte, analiza documentară a fost efectuată doar dintr-o singură perspectivă, cea a achizițiilor de bunuri-servicii de la cele .X. societăți, iar, pe de altă parte, analiza documentară nu a fost însoțită și de examinarea elementelor de fapt, a realității existenței mărfurilor în discuție.

Societatea susține faptul că în justificarea refuzării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la cele .X. societăți, organele de inspecție fiscală invocă aceleași aspecte punctate cu privire la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

În ceea ce privește TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcție și prestări de servicii efectuate de la cele .X. societăți, respectiv S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X.S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. consideră că pentru atribuirea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de acestea, s-a procedat la verificarea calității de plătitor de TVA, au fost prezentate controlului documentele justificative (contracte, situații de lucrări), precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au probat reaua credință în raport cu aceste .X. societăți, invocând că tranzacțiile derulate au fost efectuate pe teritoriul României, iar conform art.150 alin.1 din Codul fiscal, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În ceea ce privește art.155 alin.5 din Codul fiscal, în timpul inspecției fiscale nu a fost constatată nicio neregularitate formală cu privire la facturile care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, dimpotrivă, în expertiza efectuată, în răspunsul la primul obiectiv, expertul DIICOT admite că documentele îndeplinesc în totalitate condițiile de formă prevăzute de lege, pentru a fi înregistrate în contabilitate.

Astfel, S.C. .X. S.R.L. consideră că este îndreptățită să beneficieze de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la cele .X. societăți, fiind îndeplinite toate condițiile legale în acest sens.

*2) Alte obligații fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a celorlalte constatări*

a) În ceea ce privește facturile prezentate de societate în copie xerox în timpul inspecției fiscale din suma de .X. lei, societatea contestă suma de .X. anexând în copie xerox conform cu originalul un număr de .X. facturi.

Organele de inspecție fiscală au recunoscut deductibilitatea acestor facturi, mai puțin factura nr..X./2011 emisă de Societatea Civilă de Avocați .X. în sumă de .X. lei care a fost înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. în anul următor, respectiv în 2012.

Societatea susține că în fapt factura în cauză nici nu a fost cuprinsă în situația privind facturile prezentate în copie xerox care a stat la baza stabilirii profitului impozabil. Astfel, din suma de .X. lei contestată, organele de inspecție fiscală recunosc deductibilitatea sumei de .X. lei pentru care societatea a prezentat documente justificative conform cu originalul.

Organele de inspecție fiscală invocă faptul că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate un număr de .X. facturi, pentru care nu a prezentat documentele justificative în original care au stat la baza înregistrării în contabilitate.

Din cuantumul total al TVA refuzată la deducere în sumă de .X. lei, aferentă facturilor în copie, societatea contestă suma de .X. lei.

În ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare stabilite pentru lipsa în original a facturilor, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au adoptat o poziție abuzivă, prin faptul că nu a luat în considerare nici facturile care sunt în original, dar nici facturile care sunt semnate și stampilate de către furnizor, semnătură și stampilă care fac deplină dovada că acestea sunt documentele emise de furnizor și pe care și le recunoaște astfel.

Societatea susține că nici prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, în speță art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, nu impun condiția existenței documentului justificativ (factura) în original. Cerințele impuse de respectivul text legal se referă la existența unui document justificativ care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate și, potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, acest document justificativ ar trebui să angajeze răspunderea persoanelor care l-au întocmit. Mai mult decât atât, S.C. .X. S.R.L. susține că a respectat și dispozițiile din Codul fiscal cu privire la evidența operațiunilor realizate și care sunt în sfera TVA, astfel art.156 din Codul fiscal cere ca persoanele impozabile stabilite în România să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților lor economice.

S.C. .X. S.R.L. invocă faptul că potrivit jurisprudenței C.J.U.E., care se impune în mod obligatoriu statelor membre, persoanele impozabile au

posibilitatea să prezinte și alte mijloace de probă decât factura în original, dându-se astfel prevalență fondului asupra formeii.

Astfel, dacă se acceptă în calitate de document justificativ orice alt mijloc de probă decât factura, cu atât mai mult poate fi acceptată o copie a facturii, care poate fi verificată pentru conformitate, în temeiul art.7 din Codul de procedură fiscală, de organele de inspecție fiscală.

b) În ceea ce privește facturile de stornare nr..X./2009 și .X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L. în sumă totală de .X. lei și TVA aferentă .X. lei, societatea consideră faptul că nu contribuabilul este obligat să dovedească că înscrisul nu corespunde realității, ci organul fiscal și furnizorul care a emis facturile de stornare.

Societatea susține că a achitat facturile presupus a fi stornate de societatea furnizoare, iar organele de inspecție fiscală nu fac nicio mențiune în legătură cu restituirea sumelor aferente respectivelor facturi.

În același sens, organele de inspecție fiscală ignoră faptul că între raportările efectuate de S.C. .X. S.R.L. și societatea furnizoare, prin declarația informativă .X., nu există neconcordanțe. Pe cale de consecință, S.C. .X. S.R.L. consideră că a procedat conform dispozițiilor legale prin deducerea tuturor cheltuielilor cu executarea lucrărilor de către S.C. .X. S.R.L., cele trei facturi din luna .X./2008 emise de societatea furnizoare îndeplinind condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative.

c) În ceea ce privește facturile prezentate de S.C. .X. S.R.L. reprezentând cheltuieli care nu au legătură cu activitatea economică a societății, din suma de .X. lei, societatea a contestat suma de .X. lei.

Din quantumul total al TVA refuzată la deducere, .X. lei, societatea a înțeles să conteste suma de .X. lei. Astfel, sumele de .X. lei reprezentând cheltuieli și cea de .X. lei reprezentând TVA sunt aferente achizițiilor cu diverse materiale de construcție, obiecte sanitare, în general, bunuri care au fost încorporate în lucrările contractate de S.C. .X. S.R.L. cu diverși beneficiari.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au omis faptul că ea își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor, ori marea majoritate a cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile sunt aferente achizițiilor de bunuri folosite în activitatea de construcții.

d) Referitor la cheltuielile cu deplasările interne, din suma .X. lei considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, societatea contestă suma de .X. lei.

Din cuantumul de .X. lei al TVA refuzată la deducere aferentă cheltuielilor cu deplasările interne, societatea contestă suma de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în beneficiul societății pentru obținerea de venituri impozabile, reprezentând cheltuieli cu cazarea personalului angajat în localitatea .X. în vederea executării lucrărilor de construcții în perioada 2007-2009, în același sens fiind dedusă și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor de cazare emise de către S.C. .X. S.R.L.

e) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei aferente unui număr de .X. de facturi înregistrate de societate în alt an fiscal decât cel în care au fost emise, S.C. .X. S.R.L. susține că nu poate identifica facturile și se află în imposibilitatea de a se apăra.

f) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au menționat prin raportul de inspecție fiscală că această societate s-a sustras de la efectuarea controlului, fiind întocmit Procesul verbal nr..X./2013 prin care s-a consemnat că societatea nu funcționează la sediul social declarat, fiind constatat refuzul nejustificativ de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu.

Societatea susține că S.C. .X. S.R.L. a fost declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr..X./2011, publicat în data de .X./2011, prin urmare, ulterior momentului în care subscrisa a derulat raporturi comerciale cu respectiva societate (anul 2009).

g) În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei aferente unui număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. susține că organele fiscale au făcut presupuneri lipsite de fundament, contestând realitatea unui fenomen economic fără a avea argumente legale în favoarea sa.

În legătură cu înregistrarea facturii nr..X./ 2009, societatea susține că inițial a înregistrat pe cheltuieli întreaga valoare a lucrării executate, care nu era o lucrare executată pentru un terț, ci pentru ea, recalificând ulterior obiectul prestației în immobilizări. Si în acest caz însă, deși anularea cheltuielii cu valoarea integrală a lucrării este corectă, totuși organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în seamă, pentru fiecare an fiscal, valoarea cheltuielii cu amortizarea aceluși mijloc fix, ceea ce nu a făcut. În consecință, societatea contestă calculul cheltuielii deductibile care nu reflectă dreptul de a deduce cheltuiela cu amortizarea anuală aferentă.

Societatea mai susține că prin adresa nr..X./2013 și înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr..X./2013 a propus organelor de inspecție fiscală să



efectueze cercetări obiective la fața locului pentru a face constatări de interes fiscal în vederea efectuării verificărilor asupra realității operațiunilor comerciale derulate atât cu clienții, cât și cu furnizorii societății.

S.C. .X. S.R.L. menționează că susținerile controlului fiscal cu referire la faptul că în perioada controlată societatea prestatoare S.C. .X. S.R.L. avea doar .X. salariați nu au relevanță cu privire la posibilitatea reală a societății prestatoare de a oferi serviciile de săpătură, realizate numai cu utilaje de construcții și nu manual cu personal.

În ceea ce privește TVA suplimentară în sumă de .X./lei aferentă facturii de achiziții de bunuri nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând avans marfă pentru care S.C. .X. S.R.L. a prezentat un contract de prestări servicii cu durata expirată de valabilitate, societatea afirmă că expirarea duratei unui contract nu presupune automat ca respectivul contract nu mai produce efecte.

S.C. .X. S.R.L. susține că a probat existența documentelor justificative în sensul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prezentând organului de inspecție fiscală facturile prin care s-a efectuat plata serviciilor, iar acestea nu au contestat existența și regularitatea lor.

Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală, confundă instituția expirării duratei unui contract cu instituția efectelor contractului. În niciun caz, expirarea duratei unui contract nu presupune automat, faptul că respectivul contract nu mai produce efecte, ori în cazul de față efectele contractului la care face referire organul fiscal, sunt reprezentate de prelungirea în timp a obligației de livrare a bunurilor de către vânzător.

h) În ceea ce privește cheltuiala nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L., societatea recunoaște că, urmare a stornării facturii în anul 2010 a rezultat afectarea incorectă a cheltuielilor în anul 2009.

În ceea ce privește TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. și stornată prin factura nr..X./2010, societatea afirmă faptul că organele de inspecție fiscală au calculat în mod eronat majorări de întârziere până la zi, fără a se opri cu calculul accesoriilor la luna .X. 2010.

j) Referitor la cheltuielile aferente serviciilor de transport în sumă de .X. lei efectuate de S.C. .X. S.R.L., precum și cele în sumă de .X. lei efectuate de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. susține că a anexat foile de parcurs aferente

transportului, rapoarte de lucru, contractele de prestări de servicii ca dovadă a transporturilor efectuate.

k) În ceea ce privește cheltuielile aferente serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L. și facturate către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, societatea susține că a anexat pentru justificarea acestor servicii : contractul de antrepriză, devizul de ofertă, procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

Totodată, societatea susține că în mod netemeinic organele de inspecție fiscală consideră că TVA aferentă serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L. în cuantum de .X. lei nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute de art.145 și art.146 din Codul fiscal.

l) Cu privire la deductibilitatea sumei de .X. lei rezultată din diminuarea veniturilor din producția stocată în anul 2008 societatea susține că a încercat să creeze o evidență a producției aflate în curs de execuție, în diferite stadii, pe diferite santiere, înregistrând concomitent și venitul respectiv, însă ulterior nu s-au mai respectat regulile de funcționare ale contului "*venituri din producția stocată*" care impun diminuarea venitului cu ocazia finalizării lucrării sau a înregistrării unei facturi, deoarece odată cu înregistrarea facturii se mai înregistrează odată un venit.

Societatea susține că înregistrarea din .X./2008 a valorii de .X. lei nu face altceva decât să corecteze erorile din lunile precedente și să evidențieze corect în evidențele contabile valoarea producției neterminate la data de .X./2008

m) Referitor la achizițiile de mijloace fixe înregistrate eronat de societate pe cheltuieli din suma de .X. lei considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, s-a contestat suma de .X. lei, societatea invocând faptul că mijloacele fixe au fost achiziționate în vederea realizării unor lucrări de construcții și au fost incluse în valoarea lucrărilor executate, dreptul de proprietate al acestora fiind transferat.

Societatea consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală în privința modului de deducere a cheltuielilor suportate de ea cu bunurile achiziționate este eronată.

De asemenea, societatea consideră că în mod neîntemeiat organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în cuantum de .X. lei aferentă facturii nr..X./2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost dedusă eronat.

Astfel, societatea solicită anularea, în parte, a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și exonerarea de la plată a următoarelor obligații fiscale:

- suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și a accesoriilor aferente;
- suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată și a accesoriilor aferente.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X.– Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014, constatându-se următoarele:**

În perioada .X./2013-.X./2014, S.C. .X. S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale privind modul de evidențiere, constituire, declarare și virare a impozitului pe profit pentru perioada .X./2007-.X./2013 și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada .X./2008-.X./2013.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2009-.X./2011 societatea a înregistrat în evidența financiar contabilă un număr de .X. facturi emise sub antetul a .X. societăți comerciale, respectiv: S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X..

1.1. În perioada .X./2009-.X./2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi emise de către S.C. .X. S.R.L. din .X., cu o valoare de .X. lei fără TVA și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Referitor la aceste facturi societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală exemplarul original sau copii conforme cu originalul ale facturilor, fiind prezentat Procesul verbal de percheziție nr..X./2012 și Dovada ridicării de înscrisuri din .X./2012 prin care se atestă că aceste facturi au fost ridicate de D.I.I.C.O.T. .X. în cauza dosarului nr..X. -XX.

Deși societatea verificată nu a prezentat facturile care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, facturi care au fost ridicate de D.I.I.C.O.T. .X. în cauza dosarului nr..X. -XX, S.C. .X. S.R.L. a prezentat un număr de .X. avize de însoțire a mărfii din care organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul tranzacțiilor îl reprezintă cumpărarea de bunuri (cofraje metalice, stâlpi metalici, otel beton, plasă sudată, discuri diamantate).

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceste avize de însoțire a mărfii prezentate de S.C. .X. S.R.L. în relația cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de furnizor, nu au înscrisă semnătura delegatului, element obligatoriu

prevăzut de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile.

Totodată, în declarația dată de către d-na .X. în calitate de administrator al S.C. .X. S.R.L., aceasta declara în fața organelor de cercetare penală faptul că *“cunosteam că tot ceea ce făcea atât socrul meu, cât și .X. , era ca aceștia să dea facturi fiscale fictive la diverse societăți din țară, contra unor sume de bani. Lucrările și mărfurile respective nu au existat în realitate.”*

1.2. În luna .X./2010 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat un număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X., cu o valoare de .X. lei fără TVA și o TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Referitor la aceste facturi societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală exemplarul original sau copii conforme cu originalul ale facturilor, pe motiv că aceste documente au fost ridicate de DIICOT .X. în cauza dosarului nr..X. -XX.

Din informațiile furnizate de DIICOT – Biroul Teritorial .X. cu privire la dosarul nr..X. în care ANAF – DGFP .X. este parte civilă, organele de inspecție fiscală au reținut că prin declarația dată de d-na .X. în calitate de administrator la S.C. .X. S.R.L., acesta a declarat faptul că *“nu am cunostință că la sediul firmei S.C. .X. S.R.L., la domiciliul meu sau vreun alt loc din .X., să fi existat mărfuri ce erau destinate comercializării. Nu am efectuat prestări servicii nici la sala polivalentă din .X. sau alte obiective de construcții.”*

Urmare constatării unui circuit infraccional, D.G.F.P. .X. , întocmește plângere penală împotriva d-nei .X. în calitate de administrator și a fiilor săi .X. și .X.

S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat facturile care au stat la baza înregistrărilor contabile, dar a prezentat avizele de însoțire a mărfurilor din care se constată că obiectul tranzacțiilor îl reprezintă cumpărarea de bunuri (cofraje metalice, stâlpi metalici, otel beton, plasă sudată, discuri diamantate).

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceste avize de însoțire a mărfii prezentate de S.C. .X. S.R.L. în relația cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de furnizor, nu au înscrisă semnătura delegatului, element obligatoriu prevăzut de O.M.F.P. nr.2226/2008 privind utilizarea unor formulare financiar contabile.

1.3. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat un număr de .X. facturi emise de S.C. .X.S.R.L. din .X., cu o valoare de .X. lei fără TVA și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Referitor la S.C. .X.S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au întocmit Procesul verbal nr..X./2014 în care se precizează că la adresa sediului social societatea nu funcționează, iar administratorul societății nu a putut fi contactat.

Totodată, în declarația dată de către d-na .X. în calitate de administrator al S.C. .X.S.R.L., aceasta declara în fața organelor de cercetare penală că : *“firma mea nu a avut niciodată marfă pe care să fi vândut-o unei alte firme, nu a avut depozite ori oameni angajați.... nu stiu ce au făcut acestia cu documentele contabile pe care eu le-am dat, însă, declar că eu niciodată nu am avut mărfuri pe care să le fi dat altor firme din .X. ori din țară.”*

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea totală a tranzacțiilor derulate de societățile în calitate de vânzător S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X.S.R.L. din .X. în relația cu S.C. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar este în sumă de .X. lei din care baza impozabilă este în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Față de cele trei societăți menționate în dosarul nr..X. -XX transmis de DIICOT .X. ca având relații comerciale derulate cu S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a beneficiat de prestări servicii în construcții și de la S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., acestea din urmă fiind și ele cercetate pentru fapte de evaziune fiscală în dosarul nr..X. -XX transmis de DIICOT .X. .

1.4. Față de sumele cuprinse prin Raportul de expertiza judiciară, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi emise de către S.C. .X. S.R.L. din .X., cu o valoare de .X. lei fără TVA și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

În cursul anului .X., A.J.F.P. .X. a dispus efectuarea unei inspectii fiscale la S.C. .X. S.R.L., iar în urma demersurilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au putut intra în posesia documentelor de evidență contabilă întrucât la sediul social declarat nu s-a găsit niciun reprezentant legal al societății. Prin sentința nr..X./ 2013 s-a dispus deschiderea procedurii de faliment propusă de către administratorul judiciar .X. SPRL .X. datorită faptului că *“ nu au fost identificați reprezentanții legali ai debitoarei, nu au fost găsite documente de evidență contabilă...”* procedura falimentului și radierea debitorului fiind admisă prin sentința Tribunalului .X. nr..X./2013 și antrenarea răspunderii împotriva administratorului societății .X..

1.5. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat un număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. reprezentând prestări servicii, cu o valoare de .X. lei fără TVA și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.R.L. începând cu data de .X./2010 devenea neplătitoare de TVA, iar începând cu data de .X./2010 a fost declarată inactivă conform O.P.A.N.A.F. nr..X./2010, astfel că factura nr..X./2010 și nr..X./2010 au fost emise de această societate către S.C. .X. S.R.L. după data declarării S.C. .X. S.R.L. ca inactiv.

Pentru factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. reprezentând lucrări de construcții, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea furnizoare nu a avut ca obiect de activitate lucrări de construcții și nu a înregistrat cheltuieli cu salariile în perioada .X./2010-.X./2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X.S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. nu reflectă fenomene reale, nu îndeplinesc condiția de documente justificative pentru a fi înregistrate în evidența financiar contabilă, fiind în sumă de .X. lei, cu o TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru cheltuielile și TVA dedusă aferentă achizițiilor de materiale și prestări servicii înregistrate de S.C. .X. S.R.L. de la cei .X. furnizori amintiti mai sus, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

*Referitor la alte cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil de către organele de inspecție fiscală*

1. a). Urmare verificării documentelor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au mai constatat că în perioada .X./2007 – .X./2013 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și/sau pentru care nu a prezentat documentele justificative prevăzute de art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- cheltuieli în suma de .X. lei înregistrate în baza unor documente prezentate în copie xerox reprezentând un număr de .X. facturi;
- cheltuielile în suma de .X. lei înregistrate în evidența contabilă pentru care până la finalizarea inspecției fiscale nu a prezentat documentele justificative (lipsa facturi fiscale) aferente unui număr de .X. facturi fiscale;

- cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând un număr de .X. facturi înregistrate dublu în evidența financiar contabilă.

b) S.C. .X. S.R.L. a înregistrat un număr de trei facturi emise de către S.C. .X. S.R.L. astfel: factura nr..X./2008, factura nr..X./2008 și factura nr..X./2009. Prin adresa nr..X./2013 organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unui control incrucisat la S.C. .X. S.R.L. fosta S.C. .X. S.R.L.

În urma confruntarii documentelor transmise de A.J.F.P. .X. cu cele înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. organele de inspectie fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a emis, pe lângă cele trei facturi și doua facturi de stornare catre S.C. .X. S.R.L., pe care aceasta din urma nu le-a înregistrat în evidenta contabila, respectiv factura nr..X./2009 și factura nr..X./2009.

Prin neînregistrarea în evidenta contabila a celor doua facturi de stornare S.C. .X. S.R.L. a evidentiat în contabilitate cheltuieli mai mari cu suma de .X. lei și TVA deductibila mai mare cu suma de .X. lei. Totodată, nu a înregistrat nici facturile nr..X./2008 și nr..X./2008 emise de S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspectie fiscală au constatat că prin neînregistrarea stornarilor în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei +.X. lei) societatea a majorat nejustificat cheltuielile fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidenta contabila un numar de .X. de facturi în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli ce nu au legatura cu activitatea societatii încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) În perioada 2007-2009 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile, în baza unui număr de .X. de facturi în suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli de cazare pentru care până la finalizarea controlului nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada că sunt aferente personalului angajat, nu a prezentat deconturi de cheltuieli și nici contractele aferente incalcand prevederile art.21 alin.1, art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal și a pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

e) În anul 2008 și 2011, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în baza unui număr de .X. facturi în suma totala de .X. lei reprezentand achizitii de materiale efectuate în anul precedent de la societati comerciale cum ar fi: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

Prin deducerea sumei totale de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziții de materiale au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal, și ale pct.13 din H.G. nr.44/2004.

f) În anul 2009 și 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în baza unui număr de .X. facturi în suma totală de .X. lei reprezentând achiziții de materiale și prestări servicii în construcții emise de trei societăți: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contabilitate un număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. cu o valoare fără TVA în sumă de .X. lei și TVA dedusă în sumă de .X. lei.

Din verificările efectuate în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și având în vedere prevederile art.11 alin.1, art.21 alin.4 lit.r) din Codul fiscal, coroborat cu art.78 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită, organele de inspecție fiscală stabilind că nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând achiziții de materiale și prestări servicii în construcții efectuate de la societăți inactive și radiate.

g) În decursul anilor 2007-2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența financiar contabilă un număr de .X. facturi de achiziție în contul .X. „*cheltuieli cu alte servicii executate de terți*” reprezentând prestări servicii în construcții, după cum urmează :

- în baza unui număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X., în sumă totală de .X. lei, respectiv facturile nr..X./2007, nr..X./2007, nr..X./2010 și nr..X./ 2009. Organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la relațiile economice dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și au constatat că niciuna dintre cele două societăți nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru a demonstra efectuarea prestării cu situații de lucrări, vizate de diriginte de șantier, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- în baza unui număr de .X. facturi în sumă totală de .X. lei emise de S.C. .X. S.R.L. din .X., respectiv facturile nr..X./2007 și nr..X./2007 reprezentând servicii de descarcare și transport moloz, pentru care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să



rezulte realitatea fenomenului economic (contracte, situații de lucrări, devize, CMR –uri);

- în baza facturii nr..X./2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. în sumă de .X. lei și a facturii nr..X./2008 emisă de către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de transport, pentru care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte realitatea fenomenului economic (contracte, situații de lucrări, devize, CMR – uri);

- în baza facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări neefectuate, factură care a fost stornată în luna .X./2010 prin emiterea facturii storno nr..X./2010;

- în baza facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări servicii, pentru care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte realitatea fenomenului economic;

- în baza facturii nr..X./2008 emisă de PFA .X. în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări servicii, pentru care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte realitatea fenomenului economic;

- în baza unui număr de .X. facturi emise de către S.C. .X. S.R.L., respectiv facturile nr..X./2008 în sumă de .X. lei și nr..X./2008 în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări servicii detailing auto, pentru care nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte realitatea fenomenului economic;

- în baza notei jurnal nr..X., înregistrată în registrul jurnal întocmit pentru luna .X./2008 cu nota contabilă .X. „*variația stocurilor*” = .X. „ *servicii în curs de execuție*” în sumă de .X. lei reprezentând cheltuiala pentru care până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția controlului documente justificative în acest sens.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2007-2010 că suma totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei+ .X. lei+ .X. lei+ .X. lei+ .X. lei+ .X. lei+ .X. lei+ .X. lei + .X. lei + .X. lei) ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

h) În anul 2008 S.C. .X. S.R.L. a efectuat achiziții de mijloace fixe cu o valoare mai mare de .X. lei și o durată de utilizare mai mare de un an, în sumă

totală de .X. lei având la baza un număr de .X. facturi fiscale care în mod eronat au fost înregistrate direct pe conturile de cheltuieli (.X. „cheltuieli cu alte materiale consumabile”, .X. „cheltuieli cu materiale nestocate”, .X. „cheltuieli cu serviciile prestate de terți”). Suma de .X. lei a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă aferentă anului fiscal 2008, aceasta urmând a fi recuperată concomitent cu trecerea acestor cheltuieli pe mijloace fixe și înregistrarea amortizării în conformitate cu prevederile art.24 alin.1 din Codul fiscal.

j) În anii 2007, 2008 și 2011, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile, în baza unui număr de .X. facturi în sumă totală de .X. lei reprezentând achiziții de tutun-alcool. Având în vedere că achizițiile de tutun alcool nu sunt cheltuieli deductibile la stabilirea profitului impozabil al societății au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal.

k) În trim.I 2013, în același sens fiind dedusă și TVA a înregistrat cu nota contabilă .X. „clienți” = .X. „rezultatul reportat” în registrul jurnal întocmit pentru luna .X./2013 factura nr..X. emisă în data de .X./2010 emisă de către Primăria Municipiului .X., în sumă de .X. lei, astfel că venitul în sumă de .X. lei aferent facturii nr..X. a fost luat de organele de inspecție fiscală în calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca o consecință a aspectelor constatate pe perioada verificată, respectiv .X./2007-.X. /2014, se modifică baza de impunere și au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, din care S.C. .X. S.R.L contestă suma de .X. lei, iar pe trim.I 2013 a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate cu suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, până la data de .X./2013, data pronunțării sentinței prin care se dispune deschiderea procedurii insolvenței.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată este .X./2008-.X./2013, organele de inspecție fiscală stabilind obligații fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei care se datorează următoarelor aspecte:

2.1. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei și un număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, facturi ce reprezintă servicii de cazare în .X. respectiv .X.. Pentru aceste operațiuni economice, societatea nu a prezentat până la finalizarea inspecției fiscale documentele justificative prin care să se facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor impozabile, de către personalul salariat al societății.

Astfel, pentru TVA dedusă de către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei (.X. lei+ .X. lei), organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt respectate prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2.2. S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA aferentă unor facturi fiscale emise de către societăți neplătitoare de TVA, societăți inactive și radiate, după cum urmează:

a) în perioada .X. - .X./2009 au înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L. .X., pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. Din controlul încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L., s-a reținut că aceasta nu a depus declarații și deconturi de TVA aferente perioadei în care au fost emise aceste facturi.

b) în luna .X./2009 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X., pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. S.C. .X. S.R.L. este o societate neplătitoare de TVA începând cu data de .X./2009, dată ce este anterioară emiterii facturii.

c) în luna .X./ S.C. .X. S.R.L. a înregistrat factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X. pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. S.C. .X. S.R.L. este neplătitoare de TVA începând cu data de .X. /2010, fiind declarată ca inactivă cu data de .X. /2010 conform O.P.A.N.A.F. nr..X./2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru TVA dedusă de S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei (.X. lei +.X.lei +.X. lei), în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1<sup>4</sup> și art.146 alin.1 lit.a) din Codul fiscal, nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

2.3. Urmarea a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L. .X. fosta S.C. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă două facturi de stornare, în spetă factura nr..X./2009 cu o TVA deductibilă în roșu în sumă de .X. lei și factura nr. .X. cu o TVA deductibilă în roșu în sumă de .X. lei, evidențiând prin decontul de TVA în mod eronat o TVA deductibilă mai mare cu suma de .X. lei.

2.4. S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat inspecției fiscale documentele justificative în original sau documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate, iar organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art.146 alin.1 lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2.5. În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă o TVA în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea băuturi alcoolice, TVA nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.145 alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.6. În luna .X./ S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2013 emisă de Soc. Civilă de avocati .X., cu o TVA dedusă în sumă de .X. lei, dar documentul nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.155 alin.15 lit.f) din Codul fiscal, fapt pentru care pentru TVA în sumă de .X. lei, nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală prevăzute la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.7. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a efectuat achiziții de materiale și servicii de la următoarele societăți: S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X.S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., și în conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că suma totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei + .X. lei +.X. lei + .X. lei) înregistrată de către societate ca și TVA deductibilă nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală.

Prin încălcarea de către cele .X. societăți menționate a prevederilor art.128 alin.1 art.134<sup>1</sup> alin.1 și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost creată o situație artificială a fenomenului economic, scopul fiind de evaziune fiscală, așa cum se precizează în dosarul penal nr..X. -XX-DIICOT .X. .

2.8. S.C. .X. S.R.L. prin documentele verificate în cadrul inspecției fiscale nu a putut justifica deductibilitatea TVA în sumă de .X. lei, astfel:

- a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi de achiziții de la furnizori de pe teritoriul țării pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei fără a se putea proba că bunurile au fost utilizate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile;

- a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu TVA în sumă de .X. lei, reprezentând prestări de servicii de instalații electrice, și nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru a justifica obiectivul pentru care s-a efectuat prestarea, cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare;

- a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu TVA în sumă de .X. lei reprezentând avans marfă, în baza contractului

de vânzare cumpărare nr..X./2010 – contract cu o valabilitate de 12 luni de la semnarea lui, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile care fac obiectul contractului nu au fost livrate, fapt pentru care nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală pentru TVA în sumă de .X.lei.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X.lei) nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală prevăzute de prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.9. În luna .X./2013 S.C. .X. S.R.L. evidențiază ca nedeductibile fiscal în contul .X. „*alte cheltuieli de exploatare*”, corecții și avansuri prescrise în sumă totală de .X. lei, pentru care nu a procedat la ajustarea TVA dedusă în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 lit.a) și lit.c) din Codul fiscal.

2.10. Conform balanței de verificare întocmită la .X./2013 societatea înregistrează un sold la contul .X. „*TVA neexigibilă*”, în sumă de .X. lei, TVA ce este aferentă furnizorilor neachitați la .X./2013, dar pentru care S.C. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA aferent perioadei ianuarie 2013-aprilie 2013, contrar prevederilor art.145 alin.1<sup>2</sup> din Codul fiscal.

2.11. S.C. .X. S.R.L. nu a declarat în toate cazurile la organul fiscal teritorial, prin deconturile de TVA cod 300 TVA colectată înscrisă în jurnalele de TVA și balanțele de verificare, declarând TVA colectată mai mică cu suma totală de .X. lei.

În concluzie, urmare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA în sumă totală de .X. lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală, din care S.C. .X. S.R.L. contestă suma de .X. lei.

Pentru nevirarea la termen a TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada .X./2008-.X./2013 majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. .X. – A.J.F.P. .X. a încheiat Procesul verbal nr. .X./2014 prin care au stabilit că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă operațiuni nereale în sumă totală de .X. lei (înregistrarea pe cheltuieli a facturilor emise în numele S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X.S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X.), reținând un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit cu accesorii aferente în sumă de .X. și TVA dedusă în mod nejustificat de către societate în sumă de .X. lei cu accesorii aferente în sumă de .X. lei, și care fac obiectul Deciziei de impunere

nr..X./2014, și ca urmare au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr. .X./2014, prin care solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la 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, accesorii aferente TVA 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 pe fond a contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr. .X./2014 având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

***În fapt,*** inspecția fiscală efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. la S.C. .X. S.R.L., a constatat că în anul 2008 societatea a înregistrat în evidența financiar contabilă un număr de .X. de facturi emise de: S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X. - jud..X. , S.C. .X.S.R.L. din .X. – jud. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., în valoare totală de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând materiale de construcții, precum și prestări de servicii în construcții, operațiunile înscrise în aceste facturi fiind fictive și nu reflectă realitatea, iar prin nota contabilă nr..X., înregistrată în registrul jurnal întocmit de societate pentru luna .X./2008 cu articolul contabil .X. “*variația stocurilor*” = .X. “*servicii în curs de execuție*” având mențiunea “*Închidere lucrări*”, S.C. .X. S.R.L. a diminuat baza impozabilă privind impozitul pe profit datorat bugetului de stat pe anul 2008 cu suma de .X. lei.

Consecința fiscală a fenomenului economic de înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale fără a avea la bază operațiuni reale este de prejudiciere a bugetului de stat cu suma de **.X. lei** din care: **.X. lei impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, .X. lei TVA și .X. lei accesorii aferente TVA.**

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr. .X./2014, prin care solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept,** potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*“(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..X./2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr..X./2014, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță se pune problema realității operațiunilor desfășurate de societatea contestatoare, organele de inspecție fiscală constatând că S.C. .X. S.R.L. s-a folosit de documente justificative ce nu reflectă operațiuni reale, întocmind facturi și contracte fără suport economic, încheiate cu societăți la sediile cărora nu au fost găsite persoane abilitate care să dea relații despre societate sau au fost administratori care au declarat în fața organului de cercetare penală faptul

că nu au efectuat activități comerciale prin aceste societăți, ceea ce a dus la diminuarea taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

Se reține din documentele anexate la dosarul cauzei că înregistrarea în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. a unor facturi emise sub antetul S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X.-jud..X. , S.C. .X.S.R.L. din .X. –jud. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X., face obiectul Dosarului penal nr..X. aflat la DIICOT .X. .

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesiunea penală nr. .X./2014, împreună cu Procesul verbal nr. .X./2014, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, reținând un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesoriile aferente, care face parte din obiectul Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de S.C. .X. S.R.L.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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 Decizia nr. .X. din .X./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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

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.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, 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..X./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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Procesul verbal nr. .X./2014 unde se precizează că prin operațiunile desfășurate S.C. .X. S.R.L. a creat un prejudiciu bugetului de stat reprezentând

impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente, în sumă totală de **.X. lei**.

Astfel, 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.

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

A proceda astfel, 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 O.G. 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.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului 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 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, 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 [...]*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea 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**, accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2. Referitor la suma de .X. reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X. lei rezultând din facturi de prestări servicii emise de un contribuabil inactiv, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de deductibilitatea acestor cheltuieli și implicit de dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care la data emiterii facturilor de achiziții de servicii furnizorul era declarat contribuabil inactiv, facturile emise de aceasta nemaiproducând efecte juridice.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2010 și factura nr..X./2010 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări de servicii în sumă totală de **.X. lei** cu TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

S.C. .X. S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv, începând cu data de **.X./2010** conform O.P.A.N.A.F. nr..X./2010, data de la care societății i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cheltuiala în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă prestărilor de servicii înregistrate de societate, nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală prevăzute de lege, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.r) și art.11 alin.(1<sup>2</sup>) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de **.X./2008** precizează:

*“(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”*

*În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare “pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform art.21 alin.(4) lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*“r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Având în vedere actele normative mai sus menționate, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv, cheltuielile și TVA aferentă care au la bază acele facturi, nu sunt deductibile fiscal.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei cu achizițiile de servicii efectuate în luna .X./2010 de la S.C. .X. S.R.L., iar prin O.P.A.N.A.F. nr..X./2010 a fost aprobată Lista contribuabililor declarați inactivi, în vigoare începând cu 02.07.2010:

*“ART.1 Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.*

*ART. 2 Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției naționale de Administrare Fiscală – secțiunea Informații despre contribuabili”, listă în cadrul căreia la poziția .X. se regăsește și S.C. .X. S.R.L.*

Se reține că art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare precizează:

*“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

*(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”, iar potrivit art.4 alin.(1) din același act normativ, „pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”*

Raportat la prevederile legale invocate și având în vedere că S.C. .X. S.R.L. se regăsește în Lista contribuabililor declarați inactivi la O.P.A.N.A.F. nr..X./2010 la poziția .X., se reține că S.C. .X. S.R.L. nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de un contribuabil inactiv, întrucât aceste facturi fiscale nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Se reține că atitudinea societății contestatoare nu se circumscrie unei conduite caracterizate prin buna-credință, consacrată prin art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a verificat validitatea facturilor fiscale, înainte de a le înregistra în contabilitate, prin consultarea Listei contribuabililor inactivi aflată în format electronic la dispoziția contribuabililor interesați.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestări servicii în sumă totală de .X. lei, întrucât acestea au fost înregistrate în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L. în luna .X./2010, ulterior datei la care prestatorul a fost declarat contribuabil inactiv, respectiv .X./2010, facturi fiscale care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: „Prin decizie contestația va putea fi

*admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu pct.11.1. lit.a) 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, potrivit căruia:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru TVA în sumă de .X. lei.*

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acestora.

**3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente:**

***a) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal în condițiile în care societatea a prezentat cu ocazia contestației documente justificative pentru deducerea acestora.***

***În fapt***, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2007-2009 cheltuieli deductibile în sumă de .X. înregistrate în baza unor documente prezentate în copie xerox reprezentând un număr de .X. de facturi.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere aceste cheltuieli în temeiul art.21. alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia formulării contestației S.C. .X. S.R.L. a prezentat în susținere facturi în original, conform cu originalul și duplicat pentru cheltuielile în sumă de .X..

**În drept**, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

Art.21 alin.1

*Cheltuieli*

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

Art.21 alin.4

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal la pct.44 este prevăzut:

*Norme metodologice:*

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Față de cele de mai sus se reține că S.C. .X. S.R.L. avea dreptul să înregistreze sumele în contabilitate numai în baza unor documente care să respecte specificațiile exprese ale actelor normative incidente pentru a fi considerate documente justificative.

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ și pentru care nu se poate face dovada operațiunii economice nu dă drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 se reține că organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X.

întrucât societatea a prezentat în justificare la inspecția fiscală facturi în copie xerox.

Însă, cu ocazia formulării contestației pe calea administrativă de atac, societatea a prezentat în justificarea acestor cheltuieli facturile în original în copie conform cu originalul sau duplicat în copie xerox conform cu originalul, pentru care în urma reanalizării situației de fapt fiscale și a documentelor justificative anexate organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și pentru cheltuiala în sumă de .X. au acceptat deductibilitatea fiscală.

Astfel, având în vedere și precizările organelor de inspecție fiscală din adresa nr. .X./2014, cheltuielile în sumă de .X. vor fi considerate cheltuieli deductibile fiscal, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X..**

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost admisă contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ca o consecință se va admite contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acestuia.

***b) 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 asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării de servicii în condițiile în care societatea a prezentat ulterior inspecției fiscale documente justificative.***

***În fapt***, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în copie în baza cărora a dedus TVA aferentă, însă întrucât nu a prezentat documente justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă,



în temeiul art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu i-au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Cu ocazia formulării contestației, S.C. .X. S.R.L. prezintă facturi în original, conform cu originalul sau duplicat în copie xerox și susține, totodată că suma de .X. lei a fost stabilită nejustificat întrucât nu este aferentă bazei impozabile stabilită suplimentar.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**ART.146**

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);*

La pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, se prevede:

*„46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective, iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Se reține că, societatea cu ocazia formulării contestației pe calea administrativă de atac a prezentat în justificarea acestor cheltuieli cu TVA aferentă facturile în original, în copie conform cu originalul sau duplicat în copie

xerox conform cu originalul, pentru care în urma reanalizării situației de fapt fiscale și a documentelor justificative anexate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA aferentă acestora, iar prin adresa nr. .X./2014 organele de inspecție fiscală au propus admiterea dreptului de deducere pentru TVA contestată.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia „valoarea fără TVA a facturii în cuantum de .X. lei organul fiscal a calculat o TVA în valoare de .X. lei în loc de .X. lei, majorând nejustificat cu suma de .X. lei „ din adresa nr. .X./2014 aflată la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că această sumă a fost stabilită ca urmare a unei greșeli de calcul, fapt pentru care societatea beneficiază de admiterea acestei sume.

Astfel pentru facturile prezentate în original respectiv factura nr. .X./2008 emisă de S.C. .X. SRL, factura nr. .X./2008 emisă de S.C. .X. S.R.L., factura nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L., a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, iar pentru eroarea de calcul din factura nr. .X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. a fost acceptată ca admisă suma de .X. lei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*“, și se **va admite contestația pentru TVA în sumă de .X. lei ( .X. lei + .X. lei).**

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestației reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

Astfel, având în vedere că a fost admisă contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de .X. lei, ca o consecință se va admite contestația și pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente acesteia.

**4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care societatea nu a înregistrat facturile de stornare în evidența contabilă.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2008 și factura nr. .X./2008 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări de servicii în construcții. Urmare a controlului încrucișat efectuat la S.C. .X. S.R.L. din .X. fostă S.C. .X. S.R.L. din .X., organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă două facturi de stornare și anume:

- factura nr..X./2009 în valoare de .X. lei reprezentând stornare factura nr..X./2008;
- factura nr..X./2009 în valoare de .X. lei reprezentând stornare factura nr. .X./2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. prin neînregistrarea în evidența contabilă a celor două facturi de stornare, a evidențiat o cheltuială mai mare cu suma de .X. lei, încălcând prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea a evidențiat și declarat prin deconturile de TVA, o TVA deductibilă mai mare cu suma de .X. lei, fiind încălcate prevederile art.156, coroborate cu art.147<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

Art.21 alin.1

*Cheltuieli*

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se retine că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia de TVA, sunt aplicabile prevederile art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”*

De asemenea, conform prevederilor art.147<sup>1</sup> din același act normativ:

*Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

Având în vedere textele de lege invocate se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate și în același timp sunt obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că între S.C. .X. SRL din .X., fostă S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. a fost încheiat contractul nr. .X./2008 având ca obiect „lucrări de executie retea de canalizare și montare cămine conform proiectului elaborat”, în baza căruia S.C. .X. S.R.L. a achitat suma de .X. lei în baza facturilor nr..X./2009 și factura nr..X./2009.

Întrucât S.C. .X. S.R.L. a stornat cele două facturi pe care S.C. .X. S.R.L. nu le-a înregistrat în contabilitate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente si TVA.

Argumentul societății referitor la faptul că *“nici organul fiscal, nici societatea furnizoare nu au făcut proba că cele două facturi de stornare îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate document justificativ, respectiv că aceste facturi au fost comunicate subscrisei pentru a fi înregistrate în evidența contabilă, conform prevederilor art.159 alin.2 din Codul fiscal”* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece societatea nu a prezentat nici cu ocazia contestației documente suplimentare din care să reiasă că cele două

facturi au fost refuzate la primire și nici că aceste două facturi au fost înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L., iar potrivit art.64 alin.1 și art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sarcina probei revine contribuabilului.

Față de prevederile legale invocate, organul de soluționare reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea TVA dedusă de S.C. .X. S.R.L. cu suma de .X. lei și au stabilit stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei fapt pentru care în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, va fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația pentru suma de **.X. lei**, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestora.

**5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care pentru cheltuielile aferente achizițiilor de bunuri nu face dovada necesității efectuării acestora în scopul obținerii de venituri impozabile și al operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli ce nu au legătură cu activitatea societății, respectiv: cartofi, sămânță, perne, pilote, cadă hidromasaj, minipiscina familială, hrană câini, mobilier, mașină de spălat, perdele etc, cheltuieli care nu au legătură cu activitatea societății fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu achiziții de bunuri în sumă de .X. lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în materia impozitului pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**Art.21 alin.1 Cheltuieli**

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

Față de prevederile legale de mai sus, se retine că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia de TVA, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din .X./2007, care precizează:

**Art. 145 “ Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea și-a înregistrat ca și cheltuieli deductibile fiscal cheltuieli ce nu au legătură cu

activitatea societății și a exercitat dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia contestației documente prin care să dovedească că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și a operațiunilor taxabile.

Referitor la susținerea din contestație potrivit căreia „*organul de inspecție fiscală pare să omită faptul că subscria își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor, activitate care presupune implicit, activitatea de mobilare a construcțiilor edificate*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu precizează în ce constă necesitatea efectuării cheltuielilor cu bunuri pentru activitatea pe care o desfășoară și nici nu prezintă documente în susținere.

De asemenea, societatea nu precizează care anume bunuri achiziționate sunt necesare activității pe care o desfășoară.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul 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.a) 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 va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru suma de **.X. lei** din care impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu achiziții de bunuri în cuantum de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente TVA în sumă de **.X. lei**, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..**X.**/2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.** pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestora.

**6. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferente cheltuielilor de cazare în**

**sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente că aceste cheltuieli sunt aferente personalului angajat, nu a prezentat deconturi de cheltuieli, contracte aferente, etc.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2007-2009 în evidența contabilă facturi în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli de cazare în .X. pentru care nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada că sunt aferente personalului angajat, nu a prezentat deconturi de cheltuieli și nici contractele aferente.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor de cazare în suma de .X. lei ca urmare a încălcării prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru aceste operațiuni economice societatea verificată nu a prezentat până la finalizarea prezentului control documentele justificative prin care să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor impozabile, de către personalul salariat al societății, iar organele de inspecție fiscală au stabilit că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au calculat TVA suplimentară în suma de .X. lei.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

Art.21 alin.1

*Cheltuieli*

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în



scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal la pct.44 este prevăzut:

*Norme metodologice:*

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ și pentru care nu se poate face dovada operațiunii economice nu dă drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Față de cele de mai sus se reține că S.C. .X. S.R.L. avea dreptul să înregistreze sumele în contabilitate numai în baza unor documente care să respecte specificațiile exprese ale actelor normative incidente pentru a fi considerate documente justificative.

În materia TVA, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din .X./2007, care precizează:

*Art. 145*

*“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să

dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada că cheltuielile în sumă de .X. lei sunt aferente personalului angajat, nu a prezentat ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli și nici contractele aferente.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat legal neadmițând la deducere cheltuielile de cazare înscrise în documente care, potrivit legii, nu au calitatea de documente justificative, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei va fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative, la art.64 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare la art.64 din O.G. nr.92/2003 se prevede că:

*“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”, iar referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se reține că potrivit art.65 din același act normativ:*

*“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, iar “organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Se reține că societatea a efectuat cheltuieli pentru care nu a prezentat documente justificative (ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli) care să probeze că serviciile au fost utilizate pentru cazarea personalului salariat în localitatea .X., localitate în care s-au desfășurat lucrări de construcții.

Argumentul societății potrivit caruia „ în dovedirea faptului ca in perioada 2007-2009 subscrisa avea personal angajat in vederea executarii lucrarilor de constructii facem proba prin statele de plata din perioada respectiva si situatii privind cazarea, intocmite de catre furnizorul de servicii „ nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea nu a prezentat nici la contestatie documente suplimentare prin care sa dovedeasca ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, precum si faptul ca au fost efectuate cu personal propriu angajat.

Prin urmare, în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei din care TVA în suma de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu cazarea.**

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente acestora.

**7. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit în suma de .X. lei aferent cheltuielilor cu achiziții de materiale în sumă de .X. lei, și accesoriilor aferente acestora în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care societatea a înregistrat aceste cheltuieli în alt an fiscal decât în cel care au fost emise.**

**În fapt,** S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2008 și 2011 cheltuieli deductibile, în baza unui număr de .X. de facturi în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de materiale efectuate în anul precedent de la societăți comerciale cum ar fi: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei înregistrată de societate ca și cheltuială deductibilă în anul 2008, respectiv în anul 2011 aferentă anilor fiscali precedenți, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal, coroborat cu pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*Art. 19 Reguli generale*

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

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Prevederile pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

*13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a

impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal, și anume:

**Art.21**

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat cheltuieli în suma de .X. lei aferente unor facturi înregistrate în contabilitate în anul următor emiterii acestora.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia *“nu poate identifica facturile și se afla în imposibilitatea de a se apăra”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în anexa la Raportul de inspecție fiscală *“Situația privind cheltuielile efectuate de societate în anii precedenți”* organele

de inspecție fiscală au specificat : denumirea furnizorului, codul fiscal, numărul și data facturii, valoarea, TVA , precum și anul fiscal în care au fost înregistrate facturile respective, putand fi identificate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul 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.a) 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 va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu achiziții de materiale în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

**8. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achiziții de materiale și prestări servicii în sumă de .X. lei de la S.C. .X. S.R.L. și accesoriilor 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 pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care la data efectuării acelor achiziții de materiale, contribuabilul nu era declarat inactiv, conform încadrării organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală în urma inspecției fiscale au constatat că în perioada .X. - .X. 2009, S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în

contabilitate un număr de .X. facturi în sumă de .X. lei fără TVA emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând achiziții de materiale și prestări de servicii în construcții.

Organele de inspecție fiscală au constatat, accesând baza de date ANAF că S.C. .X. S.R.L. nu a fost înregistrată în scopuri de TVA de la înființare și până la data efectuării inspecției fiscale la S.C. .X. S.R.L. Prin adresa nr. .X./2013 s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L. și s-a constatat că societatea nu funcționează la sediul social declarat, fiind constatat refuzul nejustificat de a prezenta documentele legale și bunurile din patrimoniu.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.78 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei.

Prin contestație S.C. .X. S.R.L. susține: *„conform informațiilor publicate pe site-ul ANAF, S.C. .X. S.R.L., CUI .X., a fost declarată inactivă prin OPANAF nr..X./2011, publicat în data de .X./2011, prin urmare, ulterior momentului în care subscrisa a derulat raporturi comerciale cu respectiva societate (anul 2009)”*.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### *Art. 19 Reguli generale*

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

#### *Art.21 alin.1*

#### *Cheltuieli*

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

Față de prevederile legale de mai sus, se retine că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizari:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei pe motiv că S.C. .X. S.R.L. era declarată inactiv, nu a fost niciodată înregistrată ca plătitoare de TVA și nu a depus la organul fiscal teritorial niciun decont de TVA pentru perioada .X./2007-.X./2013.

Totodată, se reține că nu a fost înregistrată în scopuri de TVA de la înființare și până la data inspecției fiscale la S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit informațiilor publicate pe site-ul ANAF, S.C. .X. S.R.L., CUI .X., a fost declarată inactiva prin OPANAF nr..X./2011, publicat în data de .X./2011, prin urmare, ulterior momentului în care S.C. .X. S.R.L. a derulat raporturi comerciale cu respectiva societate (anul 2009), fapt pentru care se reține argumentul contestatoarei.

Astfel, pentru stabilirea caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu achiziția de bunuri de la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală trebuie să analizeze dacă contestatoarea deține documente în justificarea înregistrării acestor cheltuieli, precum și necesitatea acestei achiziții în scopul obținerii de venituri impozabile prin prisma specificului activității desfășurate de contestatară.

Mai mult, în situația în care aceste achiziții se constată a nu fi reale, organele de inspecție fiscală au obligația sesizării organelor abilitate ale statului în acest sens, conform procedurii specifice.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului



nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se incheie un nou act administrativ care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborat cu 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, potrivit căroră: *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei** (aferent cheltuielilor cu achiziții de materiale și prestări servicii în sumă de .X. lei), urmând ca organele fiscale să reanalizeze situația în cauză în conformitate cu dispozițiile normative mai sus invocate și cu cele precizate prin prezenta decizie.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost desființată parțial Decizia de impunere nr..X./2014 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ca o consecință se va desființa Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente acestuia.

**9. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de .X. lei, și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a serviciilor prestate de S.C. .X. S.R.L.**

**În fapt**, în perioada 2007-2010 S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contabilitate în contul .X. “ *cheltuieli cu alte servicii executate de terți*” facturi de achiziție reprezentând prestări servicii în construcții în sumă de .X. lei emise de S.C. .X. S.R.L, respectiv factura nr..X./2007 cu suma de .X. lei, factura nr..X./2007 cu suma de .X. lei și factura nr..X./ 2009 cu suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la relațiile economice dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. și au constatat că societatea nu deține documente justificative pentru a demonstra efectuarea prestării cu situații de lucrări, vizate de diriginte de șantier, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, singurul document prezentat fiind contractul nr. .X. /2007, și au considerat suma totală de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*Art.21 alin.1*

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

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Conform pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, natura serviciilor, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că pentru justificarea deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii nr. .X. /2007, obiectul fiind acela de “*executare lucrări terasamente și infrastructura la Baza .X. pentru realizarea bazinului de înot descoperit și a amenajărilor exterioare*”.

Cu ocazia contestației, S.C. .X. S.R.L. a depus și facturile cu nr..X./2007, factura nr..X./2007 și factura nr..X./ 2009 emise în baza acestui contract, precum și situațiile privind decontările acestor cheltuieli. Însă, societatea nu a probat cu documente recepția lucrării în cauză, prin prezentarea de procese verbale de recepție pentru serviciile prestate, rapoarte de lucru, etc, confirmate de beneficiar.

Astfel, se reține că, simpla încheiere a unui contract și anume contractul nr. .X. /2007, care a stat la baza emiterii unor facturi fiscale și care ar fi trebuit să reprezinte vointa juridică a părților privind prestarea unor servicii, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate de către prestator și că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Referitor la factura nr..X./ 2009 reprezentând împrejmuire gard și înregistrată în contul .X. „*cheltuieli cu alte servicii executate de terți*”, din documentele anexate cauzei se reține că, însăși societatea recunoaște prin contestație că „*a înregistrat eronat pe cheltuieli întreaga valoare a lucrării*

*executate, care nu era o lucrare executată pentru un terț ci pentru subscrisa, recalificând ulterior obiectul prestației în imobilizări .”*

Referitor la susținerea societății potrivit căreia “*organele de inspecție fiscală au făcut presupuneri lipsite de fundament, contestând realitatea unui fenomen economic fără a avea argumente legale în favoarea sa*” acesta este mai mult de ordin economic și statistic și nu prezintă relevanță fiscală, respectiv nu se aduc dovezi/documente suplimentare față de cele prezentate în timpul controlului, care să ateste susținerea constatoarei privind faptul că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în seamă valoarea cheltuielii cu amortizarea acelui mijloc fix, întrucât S.C. .X. S.R.L. nu demonstrează că și-a înregistrat ca și deductibilă fiscal această cheltuială.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul 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.a) 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 va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu prestări servicii în construcții în cuantum de .X. lei.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

**10. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente acestora, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care cu ocazia**

**contestației societatea a prezentat documente justificative pentru achiziția acestor servicii.**

**În fapt**, în perioada 2007-2009 S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contabilitate în contul .X. “ *cheltuieli cu alte servicii executate de terți*” facturi de achiziție reprezentând prestări servicii în transport și construcții, după cum urmează:

- în baza unui număr de .X. facturi în sumă totală de .X. lei emise de S.C. .X. S.R.L. din .X., respectiv facturile nr..X./2007 și nr..X./2007 reprezentând servicii de descarcare și transport moloz;

- în baza facturii nr..X./2008 emisă de către S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de transport;

- în baza facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea unor prestări servicii în construcții.

Întrucât societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte necesitatea prestării serviciilor, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de .X. lei, deoarece au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în contabilitate TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru efectuarea de servicii în construcții și TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru efectuarea de servicii de transport

Pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor servicii în construcții pentru care societatea nu a probat utilizarea lor în folosul operațiunilor sale taxabile organele de inspecție fiscală au considerat că nu au fost îndeplinite condițiile de deducere prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Societatea a anexat, cu ocazia contestației, documente justificative privind necesitatea serviciilor prestate și prin care se face dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

**În drept**, în materia de impozit pe profit, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și ale art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

Art.19

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

Art.21 alin.1

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

Conform pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, natura serviciilor, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

În materia de TVA, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 alin.a) și art.146 alin.1 lit.a) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Art: 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

*Art.146*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);*

*(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”.*

La pct.46 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință, se prevede:

*„ 46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Din dispozițiile legale mai sus invocate reiese faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective, iar aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile în suma de .X. lei și drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât S.C. .X. S.R.L.

nu a prezentat documente pentru justificarea necesității acestor cheltuieli și utilizarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile.

Însă, cu ocazia contestației, societatea a anexat foile de parcurs aferente transportului, rapoartele de lucru, contractul de prestări de servicii ca dovadă a transporturilor efectuate.

Față de acestea reținem că organele de inspecție fiscală s-au pronunțat prin adresa .X./2014 în sensul deductibilitatii acestor cheltuieli pentru serviciile de transport prestate de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, reținem că organele de inspecție fiscală au recunoscut deductibilitatea fiscală a cheltuielilor pentru serviciile în construcții prestate de S.C. .X. S.R.L pentru care S.C. .X. S.R.L. a prezentat documente justificative : contractul de subantrepriză, devize de ofertă, procese verbale de recepție, dar și al dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Ținând cont de cele enunțate anterior, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au acceptat deductibilitatea fiscală a cheltuielilor pentru facturile prezentate de societate și pentru TVA aferentă acestora, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu prestări servicii în construcții în cuantum de .X. lei, precum și pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost admisă contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, ca o consecință se va admite contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestora.



11. Referitor la suma de .X. lei reprezentând, impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, precum și accesoriile aferente acestora:

a) *În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achiziții de mijloace fixe în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă contravaloarea unor lucrări de investiții care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, iar societatea nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată în timpul inspecției fiscale.*

*În fapt*, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 societatea a efectuat achiziții de mijloace fixe cu o valoare mai mare de .X. lei și o durată de utilizare mai mare de un an, în sumă de .X. lei având la bază un număr de .X. facturi fiscale care în mod eronat au fost înregistrate direct pe conturile de cheltuieli (.X. "cheltuieli cu alte materiale consumabile", .X. "cheltuielile cu materialele nestocate", .X. "cheltuieli cu serviciile executate de terți").

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prin deducerea sumei de .X. lei aferentă cheltuielilor cu mijloace fixe au fost încălcate prevederile art.24 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*În drept*, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă fiscal trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*[...]*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.*

Din textul de lege menționat reținem faptul că, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, care se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat mijloace fixe cu o valoare mai mare de .X. lei și o durată de utilizare mai mare de un an, în sumă de .X. lei care în mod eronat au fost înregistrate direct pe conturile de cheltuieli (ex. .X.”cheltuieli cu alte materiale consumabile”, .X. “cheltuieli cu materiale nestocate”, .X. “cheltuieli cu serviciile prestate de terți”), suma respectivă fiind stabilită ca nedeductibilă fiscal în anul 2008, aceasta urmând a fi recuperată concomitent cu trecerea acestor cheltuieli pe mijloace fixe și înregistrarea amortizării în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Codul fiscal.

Argumentul societății potrivit căruia “ *limita inferioară a valorii de intrare a mijloacelor fixe prevăzută de art.3 alin.2 lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului în active corporale și necorporale, în forma în vigoare la data achiziționării bunurilor menționate, era în cuantum de .X. lei și nu în cuantum de .X. lei, așa cum greșit reține organul de inspecție fiscală în cuprinsul*

*Raportului de Inspecție fiscală”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nu influențează tratamentul fiscal privind achizițiile de mijloace fixe așa cum a fost stabilit de organele de inspecție fiscală.*

Totodată, argumentul societății cu privire la faptul că mijloacele fixe au fost achiziționate în vederea unor lucrări de construcții și au fost incluse în valoarea lucrărilor executate, dreptul de proprietate al acestora fiind transferat, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece societatea nu a anexat documente justificative în acest sens, nefiind demonstrat transferul dreptului de proprietate și realizarea unor venituri impozabile din vânzarea acestora.

Ca urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul 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.a) 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, **va fi respinsă ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu mijloacele fixe în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..**X.**/2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.** pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestuia.

**b) 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 asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii în construcții și achizițiilor de bunuri în condițiile în care societatea a**

**demonstrat cu documente justificative că bunurile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a efectuat achiziții de bunuri de la S.C. .X. S.R.L., reprezentând popii metalici pentru care a evidențiat în contabilitate TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2008, pentru care nu a probat utilizarea lor în folosul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că nu au fost îndeplinite condițiile de deducere prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Cu ocazia contestației societatea a anexat documente justificative prin care demonstrează că aceste bunuri au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

**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 vigoare din .X./2007, care precizează:

*Art. 145*

*“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, condiții ce trebuiau îndeplinite cumulativ.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că popii metalici (stâlpi) de susținere se reutilizează de mai multe ori, depinzând de modul în care rezistă efectiv la lucrări, și sunt utilizați în scopul operațiunilor taxabile ale societății, activitatea desfășurată de acesta fiind în domeniul construcțiilor.

De asemenea, reținem că prin adresa nr. .X./2014 anexată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au recunoscut deductibilitatea TVA aferentă facturii nr..X./2008 emisă de S.C. .X. S.R.L pentru care S.C. .X. S.R.L. a prezentat documente justificative prin care se face dovada că acestea au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Ținând cont de cele enunțate anterior, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru TVA în cuantum de **.X. lei** aferentă achizițiilor de bunuri de la S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Astfel, având în vedere că a fost admisă contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de .X. lei, ca o consecință se va admite contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acestora.

**12. 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 asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri de la S.C. .X. S.R.L. în condițiile în care societatea nu a demonstrat cu documente justificative că societatea a intrat în posesia bunurilor contractate.**

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă ca avans în contul .X. „furnizori debitori” factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu o TVA în sumă de .X. lei reprezentând avans marfă, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./2010 având ca obiect vânzarea de materiale de construcții (piatra concasată, oțel beton PC).

În contractul de vânzare-cumpărare prezentat de S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală constată că la art.2.1. din contract se precizează „contractul are o valabilitate de 12 luni de la data semnării acestuia” în speță contractul este valabil până la data de .X./2011.

Până la data de .X./2011 (termen de 12 luni) bunurile ce fac obiectul contractului nu au fost livrate, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală

pentru TVA în sumă de .X.lei, în temeiul art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**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 vigoare din .X./2007, care precizează:

*Art. 145*

*“ Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, cele două condiții trebuind a fi îndeplinite cumulativ.

Se reține că în contractul de vânzare-cumpărare prezentat de S.C. .X. S.R.L., la art.2.1. se precizează „contractul are o valabilitate de 12 luni de la data semnării acestuia” în speță contractul este valabil până la data de .X./2011, iar până la data de .X./2011(termen de 12 luni) bunurile ce fac obiectul contractului nu au fost livrate, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală pentru TVA în sumă de .X. lei.

Organul de soluționare reține că și prin Nota explicativă anexată în copie la dosarul cauzei se menționează de societate, ca răspuns la întrebarea organelor de inspecție fiscală dacă bunurile au fost achiziționate și dacă a fost emisă factura de stornare pentru factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu o TVA în sumă de .X. lei s-au precizat următoarele: „ *bunurile pentru care s-a achitat avansul în sumă de .X.lei către S.C. .X. S.R.L. nu au fost recepționate. Factura nu a fost stornată.”*

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea neprezentând documente justificative care să ateste faptul că achizițiile efectuate au fost în scopul realizării de operațiuni taxabile, condiție obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală.

Prin urmare, în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X.lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri.**

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei, calculate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru TVA în sumă de .X.lei, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente acesteia.

**13. Referitor la argumentul societății cu privire la factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. aferentă unor lucrări neefectuate, factură care a fost stornată în luna .X./2010 prin emiterea facturii storno nr..X./2010, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat valoarea facturii în sumă de .X. lei că reprezintă cheltuială nedeductibilă, iar TVA în cuantum de .X. lei a fost refuzată la deducere, astfel încât obligațiile fiscale accesorii ca urmare a reglării situației să se calculeze numai pentru anul 2009, organul de soluționare reține că:**

- cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielii în sumă de .X. lei, accesoriile au fost calculate până la data intrării în insolvență a S.C. .X. S.R.L., respectiv până la data de .X./2013, datorită faptului că această cheltuială nedeductibilă a influențat anul fiscal 2009;
- cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii menționate, organele de inspecție fiscală au ținut cont de stornarea acesteia în luna .X./2010, iar calculul accesoriilor de întârziere a fost efectuat pe perioada cuprinsă între data emiterii facturii și data stornării acesteia.

Astfel, argumentul contestatoarei potrivit căruia "*în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală invocă faptul că subscrisa am înregistrat în contabilitate factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. aferentă unor lucrări neefectuate, factură care a fost stornată în luna .X./2010 prin*

*emiterea facturii storno nr..X./2010. Urmare a acestei constatări, organul fiscal a considerat că valoarea acestei facturi, în cuantum de .X. lei, reprezintă cheltuială nedeductibilă, iar TVA aferentă, în cuantum de .X. lei a fost refuzată la deducere. Cu privire la această constatare, menționăm că, deși este adevărat că, urmare a stornării facturii nr..X./2009, rezultă afectarea incorectă a cheltuielilor anului 2009, situația se reglează în anul 2010, în urma stornării, astfel încât obligații fiscale accesorii se pot calcula numai pentru acea perioadă din anul 2009, în care rezultatul fiscal a fost denaturat și nu până la zi, rațiunea calculării de accesorii dispărând cu începere din luna .X./2010”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.*

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214, alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.1, alin.(3) și alin.3<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei lei**, reprezentând:

- .X. lei- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

**2. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar suplimentar de plată;



- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și pentru același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

**3. Admiterea parțială a contestației** formulată de **S.C. .X. S.R.L.** și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

**4. Suspendarea soluționării contestației** formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

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

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

**DIRECTOR GENERAL**