

**DECIZIA NR. 642/15.06.2021**

privind soluționarea contestației formulate de  
**x S.R.L.**, înregistrată la  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A\_SLP x și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Timișoara sub nr. x/26.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr.x/19.05.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.x/26.05.2021, asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de societatea **x S.R.L.** CUI x, cu sediul social în comuna x, str. x, nr., birou , et., jud. x, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J x, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/28.02.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/28.02.2017.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat competența de soluționare a contestației formulate de **x S.R.L.**, în conformitate cu prevederile art.2 alin.1 din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, având în vedere că societatea x SRL este mare contribuabil.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **x S.R.L.**, ce a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată pentru

perioada 01.01.2011 - 31.12.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.x/28.02.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x/28.02.2017, contestată în parte.

Totodată, Direcția Generală Antifraudă Fiscală a transmis Parchetului de pe lângă Curtea de Apel xi, Sesizarea penală nr.x/18.10.2016 în vederea soluționării dosarului penal nr.x/P/2014 pentru stabilirea existenței/inexistenței faptelor sesizate, identificarea și tragerea la răspundere penală a făptuitorilor, respectiv recuperarea prejudiciului determinat de acțiunile sau inacțiunile socialmente periculoase ale acestora, în baza prevederilor art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și de art.29 din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

Împotriva Deciziei de impunere nr.x/28.02.2017, x **S.R.L.**, a formulat în parte contestație.

Prin Decizia nr.x din data de 21.09.2017, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus:

**“1. Suspendarea soluționării contestației formulate de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x/28.02.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x pentru suma totală de x lei reprezentând:**

x lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de reparații/modernizări,

x lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

x lei - TVA deductibilă aferentă serviciilor,

x lei - dobânzi aferente TVA,

x lei - penalități de întârziere aferente TVA,

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative din prezenta decizie.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.R.L. împotriva impunere nr. /28.02.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de lei reprezentând:**

lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii cu amortizarea echipamentelor de hemodializă și medicale acordate în comodă,

lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,  
lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,  
lei - TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu servicii cu amortizarea  
echipamentelor de hemodializă și medicale acordate în comoditate,  
x lei - dobânzi aferente TVA,  
x lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de xS.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.x8/28.02.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x pentru suma totală de x lei reprezentând:**

x lei - impozit pe profit,  
x lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,  
x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,  
x lei - penalități de întârziere aferente TVA.,,

**x S.R.L.** a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr.x/21.09.2021, iar prin Sentința civilă nr.x/26.06.2018 emisă în dosar x/2017- 06.12.2017, Curtea de Apel x Secția Contencios Administrativ și Fiscal, a decis:

„Admite în parte acțiunea reclamantei x S.R.L. având număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului J x, cod unic de înregistrare x, cu sediul procedural ales la x, București, str. x, nr.x. sect.x în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice x – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii x, cu sediul în x, str. x, nr.x, județ x și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor, cu sediul în x, str. x, nr.x, sector x.

Anulează Decizia nr.x/21.09.2017 emisă de pârâta 2 și în consecință:

Obligă pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația administrativă a reclamantei pentru suma totală de x lei (x lei TVA, x lei impozit pe profit și accesorii aferente) – corespunzător punctului 1 din Decizia nr.x/21.09.2017.

Dispune anularea parțială a Deciziei de impunere nr. x/28.02.2017 precum și a RIF nr.x/28.02.2017 care a stat la baza emiterii acesteia pentru suma de x lei (x lei TVA, x lei impozit pe profit și accesorii aferente – corespunzător punctului 2 din Decizia nr.321/21.09.2017, și exonerează reclamanta de plata acestei sume.”

Împotriva Sentinței civile nr.x/26.06.2018, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice x – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii x au formulat recurs, iar prin Decizia nr.x/20.04.2021.2020 Înalta Curte de Casație și Justiție a respins recursurile

declarate de acestea împotriva Sentinței civile nr.xdin 26 iunie 2018 a Curții de Apel x - Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat. Decizia este definitivă.

Prin adresa nr. x/19.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x/26.05.2021, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a transmis dosarul contestației formulată de x S.R.L., având în vedere că sunt îndeplinite condițiile privind reluarea soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x, iar având cuantumul sumei contestate, competența de soluționare revine serviciului specializat de soluționare contestației din cadrul D.G.R.F.P. x.

Având în vedere soluția dispusă de Înalta Curte de Casație și Justiție, definitivă, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin. (1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 va proceda la reluarea procedurii de soluționare pe fond a contestației formulate de x S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. x/28.02.2017 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii x, pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de reparații/modernizări,
- x lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- x lei - TVA deductibilă aferentă serviciilor,
- x lei - dobânzi aferente TVA,
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.x/28.02.2017, societatea susține următoarele:

Contestatară face parte din grupul x, companie producătoare și furnizoare de produse și servicii medicale din Germania, iar în perioada verificată, obiectul de activitate a fost comercializarea de aparate de hemodializă, stații apă și consumabile pentru dializă, CAEN 4646 *"comerț cu ridicata al produselor farmaceutice"*.

Astfel, societatea a efectuat achiziții intra-comunitare de echipamente de hemodializă și închirieri de spații pentru centre de dializă în orașele Arad, Botoșani, Cluj-Napoca, Lugoj, Reșița, Sfântu Gheorghe, Sighișoara, Suceava, Targu Jiu, Targu Mureș și Timișoara, conform unor contracte de

comodat. De asemenea, echipamentele de hemodializă, stații de apă și consumabilele achiziționate au fost comercializate către spitale publice și private, veniturile obținute din consumabile reprezentând 75-80% din totalul veniturilor.

Prin contestație, se prezintă documente și argumente, numai în ceea ce privește:

- cheltuielile și TVA aferente lucrărilor de investiții facturate de x S.R.L. și x S.R.L.

- cheltuielile cu amortizarea și ajustarea TVA aferentă echipamentelor de hemodializă ce fac obiectul contractelor de comodat.

Astfel, societatea consideră nelegale, constatările organelor de inspecție fiscală privind:

- neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu investițiile efectuate la centrele de hemodializă închiriate și a TVA aferentă, pe motiv că respectivele servicii contractate cu x S.R.L. și x S.R.L., nu ar fi fost în realitate prestate,

- neacordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu amortizarea, cu consecința ajustării TVA aferentă echipamentelor de hemodializă ce fac obiectul contractelor de comodat, pe motiv că obiectul de activitate al contestatarii, nu ar fi permis efectuarea de acte medicale care să implice utilizarea acestor aparate de hemodializă și medicale și totodată, aceste echipamente nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile/de operațiuni taxabile.

**A.** Referitor la lucrările de renovare și modernizare a centrelor de hemodializă situate în Suceava, Timișoara, Târgu Mureș, Botoșani, Arad, respectiv lucrări de construcții, demolare, proiectare, contestatara arată că au fost încheiate o serie de contracte de prestări servicii cu prestatorii x S.R.L. din și c S.R.L. CUI x cu sediul în comuna x, județ x.

Contestatara susține că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.x/28.02.2017 nu se regăsesc constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x cu privire la relațiile comerciale cu xS.R.L. și x S.R.L., toate constatările fiind preluate din Procesul verbal nr.x/05.08.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Regionale Antifraudă x, bazate exclusiv pe declarațiile nereale ale administratorului x și pe evidențele fiscale ale acestui furnizor.

Astfel, s-a constatat că lucrările de construcții nu ar fi fost realizate efectiv de x S.R.L. și x S.R.L., care ar fi desfășurat în subantrepriză serviciile contractate cu x S.R.L., respectiv cu trei principali subcontractori : x S.R.L., x S.R.L. și x S.R.L., despre care organele de inspecție fiscală au consemnat că ar fi fost introduși în circuitul tranzacțional în mod artificial, cu scopul de a crea documente de proveniență pentru contestatară, aceste societăți fiind inactive, sau cu comportament fiscal neadecvat.

Contestatară apreciază că o astfel de abordare încalcă prevederile art.65 alin.2 din vechiul Cod procedura fiscală (art.73 alin. 3 din noul Cod de procedura fiscală) și cele ale art.94 din vechiul Cod de procedură fiscală (art. 113 din noul Cod de procedura fiscală), astfel că Decizia de impunere nr.F-TM 18/28.02.2017 este nulă, în temeiul art.175 alin.1 Cod procedura civilă, coroborat cu art.49 alin. 1 lit.c) din noul Cod de procedură fiscală, în sensul că, aceasta este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Totodată, potrivit art.7 alin.2 și alin.3, art.109 alin.1-3 din vechiul Cod de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul sau activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Societatea susține că a solicitat efectuarea de cercetări la fața locului, pentru a dovedi realizarea lucrărilor la centrele de dializă, solicitări cărora nu li s-a dat curs și totodată a prezentat, la inspecția fiscală, un Raport de expertiză tehnică în specialitatea construcției.

Contestatară arată că a solicitat instanței judecătorești să anuleze Decizia de instituire a măsurii asigurătorii nr.x/19.09.2016, Procesul verbal de sechestru asigurător pentru bunuri imobile nr.x/04.10.2016 și Procesul verbal nr.x/05.08.2016 încheiat de Direcția Regională Antifraudă x, acestea făcând obiectul dosarului nr.x2016.

Tribunalul x - Secția Contencios Administrativ și Fiscal a pronunțat Sentința nr.x/15.02.2017 prin care s-a dispus anularea Procesului verbal de control nr.x/05.08.2016, ca fiind nelegal întocmit și au fost anulate măsurile asigurătorii, cu referire la jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-285/11 Bonik referitoare la dreptul de deducere care nu poate fi refuzat în situația excepțională în care se probează, dincolo de orice dubiu rezonabil că, în mod obiectiv, agentul economic care solicită drept de deducere știa, sau ar fi trebuit să știe că participă la un mecanism fraudulos.

x S.R.L. susține că a prezentat la inspecția fiscală documente în justificarea realității lucrărilor efectuate la centrele de hemodializă din Suceava, Botoșani, Arad, Timișoara, Târgu Mureș, respectiv: contracte de execuție prestări servicii, facturi, procese verbale de recepție lucrări, autorizații de construcție,

Astfel, din ansamblul documentelor justificative, rezultă că prestatorul serviciilor este cel care și-a îndeplinit față de contestatară obligațiile contractuale, în speță, x S.R.L. și x S.R.L., chiar dacă unele lucrări ar fi fost executate fizic de alte persoane subcontractante. Selecția prestatorului x a avut la bază criterii multiple, criteriul primordial a fost acela al costului redus al serviciilor furnizate la cel mai mic preț de pe piață la acel moment.

În ce privește relația directă cu x, aceasta este atestată de corespondența purtată între reprezentanții celor două societăți, cât și de cea

purtată între reprezentanții B. Braun cu privire la executarea lucrărilor, stadiul acestora, achitarea facturilor, motive pentru care nu pot fi considerate aceste operațiuni, ca fiind pur scriptice.

Referitor la subcontractările de servicii/lucrări angajate de Tobimar pentru amenajarea centrelor de dializă, x S.R.L. susține că nu a avut cunoștință despre acestea, în condițiile în care subcontractarea era interzisă, în lipsa acordului prealabil scris al contestatarei.

Organele de inspecție fiscală au refuzat efectuarea oricărei constatări faptice la centrele de hemodializă ale x, nu au analizat autorizațiile de construcție, procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor ce sunt semnate de toate părțile implicate, raportul de expertiză tehnică în specialitatea construcții și au decis să impună societatea la plata de sume suplimentare exclusiv pe baza constatărilor altor organe. Astfel, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, nefiind rezultatul unei inspecții fiscale propriu-zise cu privire la aceste aspecte, nu sunt motivate și probate pe bază de constatări proprii, sunt lovite de nulitate.

În concluzie, contestatara nu poate fi trasă la răspundere pentru comportamentul inadecvat al subcontractanților x și nu cunoștea dacă aceștia erau activi sau inactivi în perioada verificată.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă serviciilor contractate cu Tobimar, contestatara invocă în susținere principiul neutralității fiscale și hotărâri din jurisprudența CJUE în cauzele: Ecotrade C-97/07 și C-96/07, Mahagaben Kft și Peter David C 80/11 și C 142/11, Boguslaw Julius Dankovski C -438/09, Bonik C-285/11, Evita K C-78/12, Mecsek Gabona C-273/11, PPUH Stehcemp Florian Stefanek C 277/14.

**B.** Referitor la neacordarea deductibilității fiscale pentru cheltuielile cu amortizarea și ajustarea TVA aferentă echipamentelor de dializă acordate în comodat, contestatara susține că, în calitate de comodant, a încheiat contracte de comodat pentru echipamente de hemodializă cu diverse unități spitalice, publice sau private, în calitate de comodatari.

Prin aceste contracte de comodat au fost puse la dispoziția unor spitale private, 43 de echipamente de dializă, iar la dispoziția unor spitale de stat, 175 de echipamente de dializă.

Pe perioada derulării contractelor de comodat, contestatara a păstrat dreptul de proprietate asupra echipamentelor de dializă, a avut dreptul de a verifica și controla bunurile încredințate spre folosință, unităților spitalicești, precum și dreptul de a solicita rezilierea unilaterală a contractelor.

Totodată, unitățile spitalicești aveau obligația contractuală de a se îngriji de conservarea echipamentelor de dializă primite în comodat și de a folosi fiecare echipament potrivit destinației sale, cu respectarea standardelor și a prescripțiilor tehnice, iar la finalul contractului, de a restitui

bunurile în starea în care se aflau la momentul primirii acestora, exceptând starea de uzură normală.

Contestatară arată că, prin contractele de comodat, la paragraful V „*Drepturi și obligații*” s-a prevăzut că unitățile spitalicești vor achiziționa consumabile direct de la x S.R.L. pentru echipamentele de dializă primite în comodat, iar ulterior încheierii contractelor de comodat pentru echipamentele medicale au fost încheiate și contracte de vânzare - cumpărare de consumabile pentru echipamentele de dializă.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea echipamentelor de dializă aferente contractelor de comodat, suma acestora a fost recuperată integral de contestatară din adaosul comercial practicat la vânzarea de consumabile către unitățile spitalicești.

Astfel, x S.R.L. și-a asigurat vânzări constante de consumabile către unitățile spitalicești cu care a încheiat contracte de comodat, la o valoare semnificativ mai mare comparativ cu pretul practicat în relația cu unitățile spitalicești cu care nu a avut încheiate astfel de contracte.

Prin urmare, în perioada 2011-2014, toate cheltuielile înregistrate și deduse de contestatară, cu amortizarea fiscală aferentă echipamentelor de hemodializă au fost în suma de x lei și au fost recuperate prin practicarea unui adaos comercial ridicat, fiind obținută o marjă comercială de x lei din vânzarea de consumabile efectuate către unitățile spitalicești cu care a avut încheiate contracte de comodat.

Referitor la sintagma “*cheltuieli aferente veniturilor*”, contestatară susține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie să fie efectuate cu obiectivul demonstrabil al potențialului său de a produce venit și nu de a obține un venit direct atribuibil, în corespondență cu acea cheltuială, invocând în susținere art.21 alin.3 lit.i) și art.24 alin.2 din Codul fiscal și art.13 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au dat dovadă de rea credință, atunci când au constatat că prin contractele încheiate cu spitalele publice, nu a fost prevăzută o clauză de condiționare a cumpărării de consumabile de la contestatară, în situația în care o astfel de dispoziție ar încălca grav Legea achizițiilor publice.

Referitor la TVA aferentă achiziției de echipamente de hemodializă, contestatară susține că a obținut venituri semnificative din vânzările de consumabile pe relația cu unitățile spitalicești cu care a avut încheiate contracte de comodat, acestea reprezentând, în fapt activitatea principală, cu o pondere de aproximativ 75-80% în totalul veniturilor.

Între operațiunile de comodat de echipamente și vânzare de consumabile există o strânsă și directă legătură, după cum urmează:

- cu unitățile spitalicești private au fost încheiate contracte de comodat pentru echipamente și au fost comercializate consumabile în valoare de aproximativ x lei.



- cu unitatile spitalicesti publice au fost încheiate contracte de comodat pentru echipamente și au fost comercializate consumabile în valoare de aproximativ xlei.

Această strategie nu a fost implementată doar de contestatară, ci reprezintă o practică uzuală de piață, motivată de faptul că echipamentele de dializă sunt ultra-performante, costisitoare și de principiu, spitalele nu au posibilitatea să le achiziționeze.

Societatea învederează că, mențiunile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora: *“obiectul de activitate, respectiv comerț cu ridicata al produselor farmaceutice, nu a permis efectuarea de acte medicale care să implice utilizarea acestor aparate de hemodializă și medicale”*, sunt complet eronate de vreme ce, obiectul de activitate al contestatarii a fost comercializarea de aparate de dializă și consumabile pentru aceste echipamente și nu efectuarea de *“acte medicale”* stricto sensu.

Astfel, au fost prezentate la inspecția fiscală, situații/documente și contracte, însoțite de multiple explicații care atestă, fără urmă de îndoială faptul că, predarea către unitățile spitalicești a echipamentelor de dializă au generat venituri semnificative din :

- vânzarea de consumabile aferente acestora,
- vânzări de piese de schimb și servicii de reparații/mentenanță în legătură cu echipamentele de dializă date în comodat, toate acestea participând la operațiunile taxabile proprii.

Societatea se justifică cu Contractul de furnizare nr.x/18.03.2013 încheiat cu Spitalul clinic județean de urgență *“Sfântul Apostol Andrei”* din x și Contractul pentru întreținerea aparaturii de dializă nr.x/13.12.2013 încheiat cu *“Spitalul CFR x”*.

De asemenea, legislația europeană și națională acordă dreptul de deducere a TVA și nu impune ajustarea TVA dedusă inițial la achiziția intracomunitară de echipamente de dializă care au fost date în comodat, invocând în susținere prevederile art.128 alin.8 lit.e), art.129 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prevederile art.129 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la auto-colectarea TVA, menținute de art.270 alin.4 din Noul Cod fiscal, nu îi sunt aplicabile, în speță fiind vorba despre o situație în care se consideră că persoana impozabilă efectuează o prestare către sine, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, exemplificată prin Ghidul privind TVA, document întocmit și publicat de Ministerul Finanțelor Publice.

Societatea susține că și pentru bunurile de capital (echipamente de hemodializă) sunt incidente prevederile art.149 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatara invocă în susținere hotărâri din jurisprudența CJUE date în interpretarea art.26 al Directivei 2006/112/CE, în cauzele:

Astra Zeneca UK Limited împotriva Her Majesty C-40/09, Danfoss A/S și Astra Zeneca A/S împotriva Skatteministeriet C-371/07, Heinz Kuhne, Munich și Finanzamt Munchen C-50/88, Pieter de Jong and Staatssecretaris van Financien C-20/91, Julius Filibeck Sohne GmbH & CO KG împotriva Finanzamt Neustadt C-258/95, Cookies World Vertiriebsgesellschaft Mbh împotriva Finanzlandesdirektion für Tirol C-155/01.

În ceea ce privește, accesoriile calculate în sarcina sa, întrucât societatea nu datorează obligațiile fiscale principale stabilite de inspecția fiscală, în baza principiului de "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii, neexistând temei legal pentru calculul acestora.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x/28.02.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x/28.02.2017, constatându-se următoarele aspecte:**

### **Impozit pe profit**

Perioada verificată: 01.01.2011 - 31.12.2014.

**x S.R.L.** face parte din grupul x, companie producătoare și furnizoare de produse și servicii medicale din Germania, iar în perioada verificată, obiectul de activitate a fost comercializarea de aparate de dializă, stații apă și consumabile pentru dializa, CAEN 4646 "*comerț cu ridicata al produselor farmaceutice*".

S-a constatat că societatea a efectuat achiziții intracomunitare de echipamente de hemodializă, stații de apă și soluții de dializă de la x AG cod TVA-x - societate germană care are calitatea de asociat unic al contestatarii, din care o parte au fost vândute către unități spitalicești, iar o parte au fost cedate cu titlu gratuit spre folosință unor spitale private și de stat, în baza unor contracte de comodat.

Societatea a înregistrat venituri și din închirieri de spații pentru centre de hemodializă în orașele Arad, Botoșani, Cluj-Napoca, Lugoj, Reșița, Sfântu Gheorghe, Sighișoara, Suceava, Târgu Jiu, Târgu Mureș și Timișoara, declarate ca puncte de lucru ale contestatarii și închiriate către S.R.L., o altă societate din grupul german x care se ocupă cu prestații de servicii medicale în domeniul hemodializei.

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de x lei, respectiv:

**1)** suma de x lei reprezentând o ajustare negativă a cheltuielilor societății, având în vedere constatările de la cap.IV privind Dosarul Prețurilor de Transfer, conform art.11 alin.(2), art.19 alin.(1) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**2)** suma de x lei reprezentând chiria imobilelor unde sunt declarate puncte de lucru ale contestatarei, cât și cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe din amenajarea acestor imobile pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**3)** suma de x lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea fiscală a aparatelor de hemodializă și medicale înregistrate ca mijloace fixe aflate în proprietatea societății pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să probeze că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările ulterioare,

**4)** suma de x lei reprezentând cheltuieli servicii prestate de către dl. x, domiciliat în Budapesta, care a fost detașat la x S.R.L., pentru care nu au fost prezentate documente justificative prin care să se facă dovada necesității achiziției acestor servicii de către contestatară și că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările ulterioare,

**5)** suma de x lei reprezentând cheltuieli cu bunuri și servicii facturate de diversi furnizori din țară și din Comunitatea europeană, pentru care nu au fost prezentate documente justificative prin care să se facă dovada necesității achiziției acestor bunuri și servicii, că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**6)** suma de x lei reprezentând cheltuieli calculate ca diferența dintre amortizarea fiscală și cea contabilă, pentru care datele au fost preluate eronat în declarațiile privind impozitul pe profit față de datele existente în evidența contabilă a societății, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

7) suma de x lei reprezentând cheltuieli cu amortizare fiscală aferentă unor investiții care, așa cum rezulta din constatările organelor de specialitate din cadrul D.G.A.F. x, nu au fost efectuate de x S.R.L. din x CUI x și x S.R.L. CUI x cu sediul în comuna x, județ x, fiind încălcate prevederile art.19 alin. (1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Urmare constatării existenței unor cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, în baza art.19 alin.1, art.21 alin.1, alin.2 lit.d) alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de x lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.173 alin.1, art.174 alin.1 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**A.** Referitor la cheltuielile în sumă de **x lei** cu amortizarea aferentă unor servicii facturate de x S.R.L. din x CUI x și x S.R.L. CUI x cu sediul în comuna x, județ x s-au constatat următoarele deficiențe:

Organele de inspecție fiscală au consemnat că Direcția Regională Antifraudă Fiscală x a transmis cu adresa nr.x/08.08.2016, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. /17.08.2016, copia Procesului verbal nr. /05.08.2016 întocmit cu ocazia verificărilor desfășurate la contribuabilul S.R.L. cu sediul în comuna, care a avut la bază și informațiile obținute de la organele de specialitate din cadrul D.R.A.F x.

Conform constatărilor din acest act de control, organele de specialitate din cadrul D.R.A.F x au efectuat controale încrucișate la următorii contribuabili: x S.R.L. CIF x, x S.R.L. CIF x, x S.R.L. CIF x, x S.R.L. CIF x, x S.R.L. x. x persoana fizică autorizată, x S.R.L. CIF .

În urma verificărilor efectuate, la x S.R.L., D.R.A.F x a încheiat Procesul verbal nr.x/26.05.2016, din care rezultă că o parte din facturile emise au fost create artificial, cu scopul diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului precum și crearea unor avantaje de natură financiară.

Referitor la relația dintre x S.R.L. în calitate de executant și x S.R.L., în calitate de beneficiar, echipa de control din cadrul D.R.A.F x a constatat faptul că o parte din operațiunile comerciale nu au avut la bază operațiuni reale.

La stabilirea concluziilor, D.R.A.F x a avut în vedere și constatările din Raportul de inspecție fiscală din data de 28.11.2014 încheiat de organele de specialitate din cadrul A.J.F.P. x, la xTRUCT S.R.L.

S-a constatat că în perioada verificată, între x S.R.L. CIF x în calitate de executant și x S.R.L. au fost încheiate Contacte de execuție-prestări servicii amenajări nr.x/08.03.2010, nr.x/07.06.2010, nr.x/06.05.2011, nr.x/19.09.2011, pentru realizarea de modificări a destinației din hale industriale în centre de hemodializă, la Suceava, Târgu Mureș, Botoșani, Arad, Chișinău.

Ulterior, x S.R.L., în calitate de antreprenor general, a subcontractat o parte din lucrările de construcții, către x S.R.L. CIF x și x S.R.L. CIF x.

De asemenea, s-a constatat că în perioada verificată, între x S.R.L. CIF x în calitate de executant și x S.R.L. a fost încheiat Contactul de execuție-prestări servicii amenajări nr.x/02.12.2010 pentru realizarea de modificări a destinației din hale industriale în centre de hemodializă, la Timișoara.

Ulterior, x S.R.L., în calitate de antreprenor general, a subcontractat o parte din lucrările de construcții, către x S.R.L. CIF x.

Societățile x S.R.L. CIF x, x S.R.L. CIF x sunt afiliate în sensul art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind controlate de aceeași entitate juridică ca asociat majoritar, respectiv de x S.R.L. care deține 96,25 % din capitalul social al x S.R.L. și 99,9 %, ambele societăți fiind administrate de x, asociatul unic al xS.R.L.

Referitor la lucrările de la Centrul de hemodializă **Suceava** s-au constatat următoarele aspecte:

Prin Procesul verbal nr.x/05.08.2016 s-a constatat că serviciile facturate de x S.R.L. **“nu au fost executate, rolul societății x fiind doar de intermediar și suma de x lei reprezintă suma tranzactionată în mod artificial, în scopul creării pentru x S.R.L. a unor avantaje de natură financiară”**.

A fost calculată ponderea investiției, fără documente justificative, care **“nu a fost executată”**, așa cum rezultă din Procesul verbal nr.x/05.08.2016, față de valoarea totală a investiției, înregistrată în debitul contului 212 **“Construcții”**, defalcat pe ani și puncte de lucru.

Deoarece contestatara a considerat, nejustificat drept deductibile la calculul profitului impozabil (pierderii fiscale) pe anul 2011, cheltuielile cu amortizarea fiscală aferenta unor investitii in suma de x lei, înregistrate in debit cont 212, dar care in fapt nu au fost executate de către prestatorul x S.R.L., s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2012 de x lei, în baza prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Similar, s-au constatat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate la nivelul contestatarei cu amortizarea lucrărilor de modernizare/reparații care în fapt. nu au fost executate de către prestatori :

x lei pe anul 2012,  
x lei pe anul 2013,  
x lei pe anul 2014.

Referitor la lucrările de la Centrul de hemodializă **Târgu Mureș**, s-au constatat următoarele aspecte:

Factura emisa de xS.R.L. pentru contestatară nr.485/01.07.2010 reprezintă proiectare sistem iluminat cu o valoare totală de 127.307 lei, din care TVA de 24.640 lei.

Valoarea fara TVA din aceasta factura a fost inregistrata la data primirii in debit cont 212 "*Construcții*", iar incepand cu data de 01.08.2010, contestatară a calculat amortizare fiscala aferenta investitiei.

Prin Procesul verbal nr.2137/05.08.2016 emis de D.R.A.F 5 Deva, s-a constatat că operatiunile economice înregistrate in evidenta contabila a x S.R.L. cu x S.R.L.. **nu s-au realizat efectiv**, astfel că suma de x lei baza impozabila, cu TVA aferentă de 24.640 lei, pe relatia xS.R.L. – xS.R.L. – xS.R.L., reprezintă sumă tranzactionată în mod artificial in scopul crearii pentru xS.R.L. a unor avantaje de natură financiară.

Deoarece contestatară a considerat, nejustificat, deductibile la calculul profitului impozabil (pierderii fiscale) pe anul 2011, cheltuieli reprezentând amortizarea fiscala aferentă unor investitii în sumă de 102.667 lei, înregistrate în debit cont 212, dar care in fapt nu au fost executate de catre prestatorul x S.R.L., s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2011 de 2.487 lei, în baza prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare și completările ulterioare

Similar, s-au constatat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate la nivelul contestatarei cu amortizarea lucrărilor de modernizare/reparații care în fapt, nu au fost executate de către prestatori :

2.568 lei pe anul 2012,  
2.630 lei pe anul 2013,  
2.674 lei pe anul 2014.

Referitor la lucrările de la Centrul de hemodializă **Botoșani**, s-au constatat următoarele aspecte:

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.x/28.11.2014 întocmit de organe de specialitate din cadrul A.J.F.P x la x S.R.L., facturile emise de x S.R.L. CIF x pentru beneficiar x S.R.L. analizate si de organele de specialitate din cadrul D.R.A.F x sunt: factura nr.x/27.06.2011 cu o

valoare de x lei, din care TVA de x lei, și factura nr.x/30.06.2011 cu o valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei.

Contravaloarea serviciilor din facturile emise de x S.R.L. a fost recuperată de x S.R.L. de la contestatara prin includerea acestora în devizul general de lucrări, constând în executare de lucrări la Centru de hemodializă Botoșani conform facturii nr.x/04.07.2011

Asa cum rezulta din baza de date A.N.A.F, x S.R.L. a fost inactiv în perioada 30.05.2011 - 03.10.2011 și din 07.05.2012 până în prezent.

Prin Procesul verbal nr.x/05.08.2016 emis de D.R.A.F x, s-a constatat că nu rezulta ce fel de reparatii au fost executate la echipamentele facturate inițial de societatea x S.R.L. către x S.R.L. și ulterior facturate de către x S.R.L. către beneficiarul final x S.R.L..

Societatea nu a pus la dispoziție certificate de calitate aferente acestor echipamente și nu este specificată starea acestora (echipamente noi, folosite/uzate).

Astfel, au rezultat cheltuieli reprezentând amortizarea fiscală aferentă unor investiții un total de x lei și TVA aferentă de x lei pe relația x S.R.L. - x S.R.L. - x S.R.L., suma tranzacționată în mod artificial în scopul creării pentru x S.R.L. a unor avantaje de natură financiară.

Deoarece contestatara a considerat, nejustificat, deductibile la calculul profitului impozabil (pierderii fiscale) cheltuieli reprezentând amortizarea fiscală aferentă unor investiții în suma de x lei, înregistrate în debit contului 212 "Construcții", dar care în fapt nu au fost executate de către prestatorul x S.R.L., s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2012 de x1 lei, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și completările ulterioare.

Similar s-au constatat că fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate la nivelul contestatarii cu amortizarea lucrărilor de modernizare/reparații care în fapt, nu au fost executate de către prestatori:

x lei pe anul 2013,

x lei pe anul 2014.

Referitor la lucrările de la Centrul de hemodializă **Arad**, s-a constatat în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/28.11.2014 întocmit de organe de specialitate din cadrul A.J.F.P x la x S.R.L, că prestatorul x S.R.L a emis pentru antreprenorul x S.R.L, factura nr.x30.11.2011 cu o valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei (analizată și de organele de specialitate din cadrul D.R.A.F.x).

Contravaloarea serviciilor din factura emisă de x S.R.L a fost recuperată de xCT S.R.L de la x S.R.L, prin includerea acestora în devizul general de lucrări, constând în executare Centru de hemodializă Botoșani, conform facturii nr.x/02.12.2011 cu o valoare de x lei, din care TVA de x lei,

formata din valoare fara tva de x lei si TVA de x lei, reprezentand "c/v situatie lucrari conform act aditional si contract x/2011", iar incepand cu data de 01.02.2012, x S.R.L a calculat amortizare fiscală aferentă investiției.

Prin procesul verbal nr.x/05.08.2016 emis de DRAF x s-a constatat că: „operatiunile economice înregistrate în evidența contabilă a x S.R.L cu x S.R.L (in calitate de furnizor initial – în ceea ce priveste achizitia acestora), respectiv cu x S.R.L. (in calitate de beneficiar final - in ceea ce priveste refacturarea acestora) nu au fost realizate efectiv...[...]...xS.R.L. a fost introdusa in circuitul tranzactional in mod artificial cu scopul de a crea documente de provenienta pentru x S.R.L. in vederea diminuarii obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului, precum si crearii unor avantaje de natura financiara pentru persoane fizice/juridice implicate in circuitul economic artificial, in timp ce societatea x S.R.L a contribuit la crearea aparenței existenței unor operațiuni licite”.

Deoarece contestatara a considerat, nejustificat, deductibile la calculul profitului impozabil (pierderii fiscale) cheltuieli reprezentând amortizarea fiscală aferentă unor investiții în suma de x lei, înregistrate în debitul contului 212 "Construcții", dar care în fapt nu au fost executate de către prestatorul x S.R.L, acesta fiind contribuabil inactiv din punct de vedere fiscal, în perioada prestării serviciilor către x S.R.L, s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2012 de 8.025 lei, în baza prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

Similar, s-au constatat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate la nivelul contestatarei cu amortizarea lucrărilor de modernizare/reparații care în fapt, nu au fost executate de către prestatori :

x lei pe anul 2013

x lei pe anul 2014.

Referitor la lucrările de la Centrul de hemodializă **Timișoara**, s-a constatat că :

Valoarea fără TVA a facturilor emise de x S.R.L. pentru contestatară, în perioada 2010 - 2011 a fost înregistrată la data primirii facturilor în debitul contului 231.4 "Imobilizări corporale în curs de execuție", iar TVA a fost dedusă de contestatară.

La data 20.06.2011 a fost întocmită nota contabilă 212 = 231.4 și valorile înregistrate până la această dată în contul 231.4 au fost înregistrate în debitul contului 212 "Construcții", iar începând cu data de 01.07.2011, x S.R.L. a calculat amortizare fiscală aferentă investiției.

Prin procesul verbal nr.x/05.08.2016 emis de D.R.A.F x s-a constatat că serviciile facturate de x S.R.L.: "(...) nu au fost executate de x S.R.L, dar nici de x S.R.L, întocmindu-se doar documente pentru aceste lucrari...[...]... operațiunile economice înregistrate în evidența contabilă a x S.R.L cu x



*S.R.L (în calitate de furnizor initial – în ceea ce privește achiziția acestora), respectiv cu x S.R.L (în calitate de beneficiar final-în ceea ce privește refacturarea acestora) nu s-au realizat efectiv...[...]... societatea x S.R.L. a fost introdusă în circuitul tranzacțional în mod artificial cu scopul de a crea documente de proveniență pentru societatea x S.R.L în vederea diminuării obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului, precum și creării unor avantaje de natură financiară pentru persoane fizice/juridice implicate în circuitul economic artificial, în timp ce societatea x S.R.L a contribuit la crearea aparenței existenței unor operațiuni licite, primind și emițând facturi/situații de lucrări în acest sens”.*

Deoarece contestata a considerat, nejustificat deductibile la calculul profitului impozabil (pierderii fiscale), cheltuieli reprezentând amortizarea fiscală aferentă unor investiții în suma de x lei, înregistrate în debitul contului 212 “Construcții”, dar care în fapt nu au fost executate de către prestatorul x S.R.L, s-a stabilit o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2012 de x lei, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și completările ulterioare.

Similar, s-au constatat că fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate la nivelul contestatei cu amortizarea lucrărilor de modernizare/reparații care în fapt, nu au fost executate de către prestatori :

x lei pe anul 2013

x lei pe anul 2014.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că: *“În urma controlului efectuat la x S.R.L. de către DRAF x, încheiat prin Procesul verbal nr.x/26.05.2016, rezulta că o parte din facturile emise au fost create artificial, fiind astfel atinse beneficii respectiv diminuarea obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului precum și crearea unor avantaje de natură financiară. Pentru relația dintre x S.R.L. în calitate de executant și xS.R.L. în calitate de beneficiar, echipa de control din cadrul D.R.A.F x a constatat faptul că, **o parte din relațiile comerciale nu au avut la bază operațiuni reale (...)**”.*

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.i), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, că respectivele cheltuieli cu amortizarea fiscală sunt aferente unor investiții înregistrate în debitul contului 212 “Construcții”, care nu au fost executate de prestatorii x S.R.L, respectiv x S.R.L. Cheltuielile înregistrate la nivelul contestatei cu amortizarea acestor lucrări de modernizare/reparații au fost în sumă de **x lei** și TVA aferentă în sumă de **x lei**.

**B.** Referitor la cheltuielile în sumă de x lei ( $x + x + x + x$ ) reprezentând amortizarea aparatelor de dializă și medicale date în comodat s-au constatat următoarele deficiențe:

x S.R.L. a achiziționat intracomunitar de la furnizorul x AG (cod TVA DEx) aparate de hemodializă și medicale. La data achiziției bunurilor, acestea au fost înregistrate ca mărfuri în debitul contului 371 "Mărfuri".

Ulterior, o parte din aceste mărfuri au fost transferate în debitul contului 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport" și înregistrate ca mijloace fixe ale societății, pentru care societatea a procedat la calculul de amortizare contabilă, respectiv amortizare fiscală, durata de amortizare pentru aceste aparate de hemodializă și medicale a fost de 8 ani.

S-a constatat că, deși, pe întreaga perioadă verificată, aceste mijloace fixe au rămas înregistrate în contabilitate în debitul contului 213 "Instalații tehnice și mijloace de transport", totuși societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea acestora, în condițiile în care nu a desfășurat activități medicale care să impună utilizarea unor mijloace fixe de natura aparatelor de hemodializă și medicale.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților legali ai societății, prin adresa nr.x/18.10.2016 următoarele :*"Pentru mijloacele fixe aflate în proprietatea societății, pentru care dreptul de folosință a fost transmis cu titlu gratuit în baza unor contracte de comodat către alți beneficiari va rugăm să ne prezentați o situație cu aceste mijloace fixe și nivelul amortizării contabile care a fost înregistrat în evidența contabilă a societății în debitul contului 681 "Cheltuielile cu amortizările, provizioanelor și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare", respectiv nivelul amortizării fiscale, așa cum a fost aceasta declarată în Declarația 101 privind impozitul pe profit, distinct pe întreaga perioadă verificată".*

Prin răspunsul transmis cu adresa nr.x/28.10.2016, s-a precizat că:

*"Pentru mijloacele fixe aflate în proprietatea x (aparate de hemodializă și medicale) pentru care dreptul de folosință a fost transmis cu titlu gratuit în baza contractelor de comodat, în scopul stimulării vânzării de materiale consumabile pentru aceste aparate de hemodializă, au fost transmise anexe (...) Facem precizarea deosebit de importantă ca acordarea în mod gratuit a acestor bunuri s-a făcut exclusiv în scopuri legate de desfășurarea activității economice și pentru stimularea vânzării așa cum rezulta din Nota de fundamentare prezentată de managementul societății."*

Conform Notei de fundamentare prezentată de managementul societății :*"(...) În conformitate cu prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal, managementul x decide ca societatea x în scopul stimulării vânzării de soluții perfuzabile și consumabile medicale pentru dializa să pună la dispoziție în comodat spitalelor județene echipamente medicale de dializa, pe toată perioada în care spitalele se aprovizionează cu soluții perfuzabile și*

*consumabile medicale pentru dializa de la x, soluții care sunt strict compatibile cu echipamente puse la dispoziție de x.”*

Urmare verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală au fost avute în vedere prevederile art.11 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.14 alin.(2) din O. G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, conform cărora autoritățile fiscale, pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic, sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, totodată, situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază după conținutul lor economic.

S-a constatat că x S.R.L., în calitate de comodatant, a întocmit contracte de comodat cu diverse spitale din țară în calitate de comodatari.

Din analiza contractului de comodat nr.x/22.04.2010 încheiat cu Spitalul Județean de Urgență x din Botoșani și actul adițional nr.01/23.04.2013 prin care termenul de valabilitate al contractului se prelungește până la 31.12.2014 a reieșit că obiectul acestuia constă în: *“cedarea de către comodatant cu titlu gratuit, către comodatar, a dreptului de folosință asupra a 4 aparate de hemodializa Dialog...precum și a 2 stații de dedurizarea apei prin osmoza inversa...conform proceselor verbale de predare primire. Bunurile incredintate spre utilizare constituie proprietatea comodatantului.”*

De asemenea, obiectul contractului de comodat nr.99/25.04.2013 încheiat cu Spitalul Municipal Dr. x Făgăraș a constat în: *“cedarea de către comodatant către comodatar, pe perioada prezentului contract a dreptului de folosință asupra echipamentelor cu descrierea și în cantitatea evidențiate în Anexa 1 la prezentul contract și în procesele de predare primire. Bunurile încredințate spre utilizare constituie proprietatea comodatantului.”*

Acest contract fost încheiat pe o perioadă de 4 ani, în perioada 01.05.2013 - 01.05.2017, pentru un număr de 9 aparate Dialog și o stație de apă, predate spitalului.

Organele de inspectie fiscală au constatat că din cuprinsul acestor contracte de comodat nu rezultă precizări referitoare la consumabilele pentru dializă, care urmează a fi utilizate de către spital și nicio condiționare a utilizării acestor aparate de hemodializă cu consumabile furnizate de un anumit producător.

Aceste bunuri de capital au fost înregistrate în perioada verificată în proprietatea x S.R.L., dar nu au fost utilizate de contestatară, care are ca obiect de activitate, comerțul cu ridicata de produse farmaceutice, ci au fost predate în comodat către spitale, pentru utilizarea în actul lor medical.

Incepând cu luna următoare înregistrării acestor aparate de hemodializa și medicale ca mijloace fixe, x S.R.L. a procedat la înregistrarea

În categoria cheltuielilor deductibile fiscal a amortizării contabile, respectiv a amortizării fiscale, durata de amortizare fiind de 8 ani.

Pentru aparatele de hemodializă și medicale, pentru care a fost întocmită nota contabilă:

213 "Instalații tehnice și mijloace de transport" = 371 "Mărfuri"

și înregistrate ca mijloace fixe în gestiunea societății, s-a constatat că, nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească că aceste cheltuieli cu amortizarea fiscală au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile de către contestatară.

În concluzie, cheltuielile cu amortizarea fiscală aferentă acestor mijloace fixe nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către x S.R.L.

Deoarece nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.70<sup>2</sup> din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că nedeductibile fiscal, cheltuielile cu amortizarea aparatelor de dializă și medicale în sumă de x lei.

### **Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată: 01.01.2011 - 31.12.2014.

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei, iar societatea contestă suma de x lei, compusă din:

**A. x lei** (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentând TVA dedusă din facturile emise de x S.R.L. din x CUI x și x S.R.L. CUIx cu sediul în comuna x, județ x.

Așa cum s-a reținut la capitolul II lit. A impozit pe profit, s-a constatat că, serviciile la care se referă facturile de prestări servicii reparații/modernizări emise de S.R.L. și x nu au fost efectuate, astfel, că, faptul generator nu a intervenit la furnizor, motiv pentru care x S.R.L. nu beneficiază de drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi în sumă de x lei, conform prevederilor art.145 alin.(1) și art.134<sup>1</sup> alin.7 și art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**B.x lei** reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu amortizarea aparatelor de dializă și medicale date în comodă.

x S.R.L. a achiziționat intracomunitar de la furnizorul x AG (cod TVA DEx) aparate de hemodializă și medicale.

La data achiziției acestor bunuri, acestea au fost înregistrate ca mărfuri în debitul contului 371 "Mărfuri" și societatea a înregistrat taxare inversă pentru TVA aferentă, conform prevederilor titlul VI, art.157 alin.(2)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior, o parte din aceste măfuri au fost transferate în debitul contului 213 *“Instalații tehnice și mijloace de transport”* și înregistrate ca mijloace fixe ale societății, pentru care societatea a procedat la calculul de amortizare contabilă, respectiv fiscală, durata de amortizare fiscală pentru aceste aparate de hemodializă și medicale a fost de 8 ani.

Pe întreaga perioadă verificată, aceste mijloace fixe au rămas înregistrate în debitul cont 213 *“Instalații tehnice și mijloace de transport”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a procedat la ajustarea valorii TVA dedusă din taxarea inversă aplicată la achiziția intracomunitară pentru aparatele de hemodializă și medicale date în comodat, fiind încălcate prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.3, art.149 alin.(1) lit.a) și lit.b), alin. (4) lit.a), art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.54 alin. (5) din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările ulterioare, cu valabilitate pentru anii 2011 și 2012, respectiv pct.54 alin. (7) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările ulterioare, cu valabilitate pentru perioada 2013 - 2014.

Deoarece nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că aceste bunuri de capital au fost folosite în scopul desfasurării unei activități economice de către contestatară, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea avea obligația ajustării valorii TVA dedusă dedusă din taxarea inversă aplicată la achizițiile intracomunitare pentru aparatele de hemodializă și medicale înregistrate ca mijloace fixe de natura bunurilor de capital, motiv pentru care s-a stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de x lei.

Aferent TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de x lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.173 alin.1, art.174 alin.1 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, din care este contestată suma de **x lei**.

Ca urmare controalelor operative și inopinate efectuate de organele de inspecție din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală efectuate în intervalul 05.04.2016 - 16.09.2016 având ca obiectiv verificarea modului în care au fost respectate prevederile legislației fiscale și contabile de către 27 de societăți comerciale, dintre care :

- x S.R.L. - administrator x,
- x S.R.L. - administratori x și x,
- x S.R.L. - administrator x,
- x S.R.L. - administrator x,

c S.R.L. - administrator x,

x S.R.L. - administrator x,

au făcut și obiectul verificărilor efectuate de D.R.A.F x, D.R.A.x și A.J.F.P. x.

În urma verificărilor s-a conturat suspiciunea rezonabilă că în perioada 2008 - 2015 aceste societăți au fost implicate în crearea unui circuit fictiv de tranzacționare, în vederea obținerii de avantaje de natură fiscală (TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit) prejudiciul total calculat adus bugetului general consolidat al statului fiind în valoare de x lei.

Se reține că o parte din acest prejudiciu, respectiv suma de x lei, stabilită prin Procesul verbal nr.x/05.08.2016 întocmit de D.R.A.F x este aferentă unui circuit fictiv de tranzacționare în vederea obținerii de avantaje de natură fiscală, respectiv TVA deductibilă și cheltuieli deductibile fiscal, compusă din:

- suma de x lei compusă din impozit pe profit în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei pe relațiile :

x S.R.L.- x S.R.L. - x S.R.L.

x S.R.L. - x S.R.L. - x S.R.L.

x S.R.L. - x S.R.L.

- suma de x lei compusă din impozit pe profit în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei pe relația:

x S.R.L. - x S.R.L. - x S.R.L.

Astfel, în circuitul de tranzacționare au fost distinse trei categorii de societăți repartizate pe 3 paliere:

- palierul 1, societăți care au creat documente justificative pentru bunuri/servicii care nu au existat, sau nu s-au realizat, respectiv x S.R.L., x S.R.L., x S.R.L., x S.R.L.,

- palierul 2, societăți care au fost interpușe în circuitul fictiv de tranzacționare, în vederea creării aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, respectiv x S.R.L. și x S.R.L.,

- palierul 3, societăți care au beneficiat de avantaje de natură fiscală, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv x S.R.L. și x S.R.L. și x S.R.L.

Direcția Generală Antifraudă Fiscală a transmis Parchetului de pe lângă Curtea de Apel x, Sesizarea penală nr.x/18.10.2016 în vederea soluționării dosarului penal nr.xP/2014 pentru stabilirea existenței/inexistenței faptelor sesizate, identificarea și tragerea la răspundere penală a făptuitorilor, respectiv recuperarea prejudiciului determinat de acțiunile sau inacțiunile socialmente periculoase ale acestora, în baza prevederilor art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și de art.29 din Legea

nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

**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:**

**III.1. În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de x S.R.L., prin contestația formulată, organul de soluționare a contestației s-a pronunțat prin Decizia nr.x/21.09.2017, fapt pentru care nu se va mai investi cu analizarea acestora prin prezenta decizie.**

**III.2. Referitor la suma de x lei, reprezentând:**

- x lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de reparații/modernizări,
- x lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- x lei - TVA deductibilă aferentă serviciilor,
- x lei - dobânzi aferente TVA,
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA,

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de modernizare/reparații și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală a reîncadrat forma tranzacțiilor urmare a analizării informațiilor obținute și documentelor prezentate de contestatară.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x au constatat că, x S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu amortizarea în sumă de x lei aferente unor investiții înregistrate în debitul contului 212 "Construcții", în baza facturilor emise de furnizorii x S.R.L. din x CUI x și x S.R.L. CUI x cu sediul în comuna x, județ x și a dedus TVA aferentă în sumă de x lei.

Urmare a informații transmise de Direcția Regională Antifraudă Fiscală x și x Sibiu, AJFP x urmare unor controale operative și inopinate, a rezultat că o parte din facturile emise x S.R.L. și x S.R.L. nu au la bază operațiuni reale, au fost create artificial, cu scopul diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului precum și crearea unor avantaje de natura financiară.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele cheltuieli cu amortizarea fiscală aferente unor investiții care nu au fost executate de prestatorii x S.R.L. și x S.R.L. nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și au stabilit suplimentar diferența de impozit pe profit în sumă de **x lei**, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare și au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în baza art.11 din Codul fiscal, pe motiv ca acestea fac parte dintr-o serie de operațiuni cu caracter artificial.

De asemenea, serviciile la care se referă facturile de prestări servicii emise de x S.R.L. și x S.R.L. nu au fost efectuate, astfel, că, faptul generator nu a intervenit la furnizor, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că x S.R.L. nu beneficiază de drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi în sumă de **x lei**, conform prevederilor art.145 alin.(1) și art.134<sup>1</sup> alin.7 și art.134<sup>2</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de x lei au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **x lei** și penalități de întârziere în sumă de **x lei**, respectiv pentru diferența de TVA în sumă de x lei au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de **x lei** și penalități de întârziere în sumă de **x lei**, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.173 alin.1, art.174 alin.1 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*„(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 aceste prevederi legale, 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.



Totodată, potrivit dispozițiilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

*„(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.”*

și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(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;”* .

De asemenea, potrivit pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.”*

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Conform prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”* .

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar neprezentarea documentelor justificative, potrivit legii fiscale, are ca efect neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil al cheltuielilor.

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca acestea 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.

În speta se rețin și prevederile pct.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*”46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

***(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.***

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și

prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, se reține că societatea avea obligația verificării documentelor de achiziție, a întocmirii documentelor de recepție a bunurilor achiziționate (Note de recepție și constatare de diferențe), de intrare în gestiune a bunurilor achiziționate (fișe de magazie), precum și întocmirea documentelor de ieșire a acestor bunuri din gestiune (Bonuri de consum) în vederea justificării dacă achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, principiul prevalenței economicului asupra juridicului are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Art.134 - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. ”*

*„Art.134<sup>1</sup>- (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol .”*

*„Art. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit art.145 alin.(1) din acest act normativ:

*„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

iar potrivit alin.(2) lit.a) al aceluiași articol:

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

***a) operațiuni taxabile;”***.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

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

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

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

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

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

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

De asemenea, **se reține că dreptul de deducere este generat în primul rând de o achiziție reală.** Astfel, art.145 din Codul fiscal, care se referă la dreptul de deducere, subliniază că trebuie să existe o achiziție de bunuri/servicii prezentă sau viitoare care este destinată operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, care va fi justificată și formal cu anumite documente în fața autorității fiscale.

De asemenea, se reține că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurentej, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Astfel, se reține în cauză, faptul că pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor), respectiv îndeplinirea condițiilor privind întocmirea documentelor justificative în baza cărora are loc deducerea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA.

**Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.x/28.02.2017, se reține:**

**x S.R.L.** face parte din grupul x, companie producătoare și furnizoare de produse și servicii medicale din Germania, iar în perioada verificată, obiectul de activitate a fost comercializarea de aparate de dializă, stații apă și consumabile pentru dializa, CAEN 4646 "comerț cu ridicata al produselor farmaceutice".

În perioada verificată, **x S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de x S.R.L. și x S.R.L., având ca obiect prestări servicii, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată.

**a. În ceea ce privește operațiunile efectuate de contestatara cu x S.R.L.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data primirii facturilor emise de x S.R.L., x S.R.L. a înregistrat valoarea acestora fără taxa pe valoarea adăugată în debitul contului 2313 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, iar ulterior la data de 30.06.2010 valorile înregistrate până la

această dată în contul 2313 au fost înregistrate în debitul contului 212 „*Construcții*” prin nota contabilă 212 = 2313.

Începând cu data de 01.07.2010, contestatara a calculat amortizare fiscală aferentă investiției.

S-a constatat că, în perioada verificată, între x S.R.L. CIF x în calitate de executant și x S.R.L. au fost încheiate Contacte de execuție-prestări servicii amenajări nr.x/08.03.2010, nr.x/07.06.2010, nr.x/06.05.2011, nr.x/19.09.2011, pentru realizarea de modificări a destinației din hale industriale în centre de hemodializă, la Suceava, Târgu Mureș, Botoșani, Arad, Chișinău.

Ulterior, x S.R.L. în calitate de antreprenor general a subcontractat o parte din lucrările de construcții, către x S.R.L. CIF x și x S.R.L. CIF x

#### **b. În ceea ce privește operațiunile efectuate de contestatara cu x S.R.L.**

S-a constatat că între x S.R.L. CIF x în calitate de executant și x S.R.L. a fost încheiat Contactul de execuție-prestări servicii amenajări nr.x/02.12.2010 pentru realizarea de modificări a destinației din hale industriale în centre de hemodializă, la Timișoara.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea fără TVA a facturilor emise de x S.R.L. a fost înregistrată în debitul contului 2314 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*”, iar ulterior la data de 30.06.2010 valorile înregistrate până la această dată în contul 2314 au fost înregistrate în debitul contului 212 „*Construcții*” prin nota contabilă 212 = 2314.

Ulterior, x S.R.L. în calitate de antreprenor general. a subcontractat o parte din lucrările de construcții, către x S.R.L. CIF x.

Organul de soluționare reține că societățile **x S.R.L. - CIF x și x S.R.L. - CIF x sunt afiliate** în sensul art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind controlate de aceeași entitate juridică ca asociat majoritar, respectiv de x S.R.L. care deține 96,25 % din capitalul social al x S.R.L. și 99,9 %, ambele societăți fiind administrate de x, asociatul unic al x S.R.L.

Din verificarea comportamentului fiscal al prestatorilor x S.R.L. și x S.R.L., s-a constatat că **o parte din lucrările de reparații/modernizare la centrele de hemodializă din Suceava, Târgu Mureș, Botoșani, Arad, Timișoara, au fost subcontractate către x S.R.L., x S.R.L și respectiv x S.R.L., dar lucrările nu au fost efectiv executate de prestatorii x S.R.L. și x S.R.L.**

De asemenea, se reține că **x S.R.L. a fost inactiv în perioada 30.05.2011 - 03.10.2011 și din 07.05.2012 până în prezent**, conform bazei de date a ANAF.

Urmare controalelor încrucișate efectuate la **subcontractorii x S.R.L.,x S.R.L și respectiv x S.R.L. s-a constatat că, aceștia au avut comportament fiscal inadecvat, în sensul că nu s-a putut stabili ce fel de reparații au fost executate la echipamente și nu au fost puse la dispoziția inspecției fiscale, certificate de calitate aferente acestora, nefiind specificată starea lor (echipamente noi, folosite/uzate).**

Astfel, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că aceste societăți au contribuit, alături de x S.R.L la crearea aparenței existenței unor operațiuni licite, reale, primind și emițând facturi/situații de lucrări în aceste sens.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că x S.R.L. este beneficiara unor achiziții de servicii de la un lanț de prestatori, care formează un grup de contribuabili ce relaționează, în sensul creării unor circuite comerciale simulate, cu efect de emiteri de facturi generatoare de avantaje financiare pentru persoane fizice/juridice implicate în acest circuit economic, respectiv diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit și TVA aferentă.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, astfel cum au fost prezentate mai sus, în speță se rețin prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, potrivit căroră:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Astfel, se reține că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul codului fiscal, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Totodată, tranzacțiile sau o serie de tranzacții pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv acele tranzacții sau serii de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Totodata, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală a analizat conținutul economic al tranzacțiilor derulate de x S.R.L. cu furnizorii x S.R.L. și x S.R.L și au constatat că aceste tranzacții nu au avut un scop economic, având ca scop crearea TVA deductibilă și diminuarea profitului pentru societăți din lanțul de tranzacționare.

Astfel, s-a constatat că facturile emise de furnizorii mai sus menționați către x S.R.L. nu au fost în concordanță cu realitatea economică, nu reflectă conținutul economic al operațiunilor desfășurate, întrucât serviciile în cauză nu s-au realizat efectiv.

De asemenea, s-a constatat că societățile furnizoare a fost interpușe în lanțul de tranzacționare cu scopul de a crea documente de proveniență de pe teritoriul național, respectiv facturi de vânzare cu TVA în scopul înregistrării de cheltuieli și TVA deductibilă.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că obținerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatată atunci când există, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în ciuda respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementările legale, obiectivul urmărit de aceste reglementări nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv constând în intenția de a obține un avantaj rezultat din reglementările legale, prin crearea artificială a condițiilor cerute pentru obținerea sa. Astfel, obligația de restituire a avantajului obținut pe nedrept în urma unei practici abuzive este doar consecința constatării existenței practicii abuzive.

Noțiunea de avantaj, așa cum este definită în DEX reprezintă „*profit pe care îl obține cineva în plus (în raport cu altul)*”, „*Favoare, privilegiu de care se bucură cineva sau ceva*” „*Superioritate (a cuiva sau a ceva) bazată pe o situație, pe o împrejurare favorabilă*”.

Noțiunea de avantaj fiscal se concretizează în obținerea privilegiului de a deduce cheltuieli și TVA în scopul majorării masei cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit și a majorării cuantumului TVA deductibilă cu consecința diminuării profitului impozabil ce reprezintă baza de calcul pentru impozitul pe profit, respectiv a diminuării cuantumului TVA de plată la bugetul statului.



Teoria abuzului de drept formulat ca *“problema tranzacțiilor menite doar să obțină avantaje fiscale”* a fost abordată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în principal, în cauza Halifax.

Astfel, în cauza C – 255/02 Halifax, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, a statuat ca **„Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.”**

Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art.2 alin.1, art.4 alin.1 și alin.2, art.5 alin.1 și art.6 alin.1 din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fără niciun alt obiectiv.

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Pentru a se constata că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din a șasea directivă și a legislației naționale de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziții. În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-o serie de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

**În ceea ce privește criteriile obiective pe care se bazează noțiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii și activitate economică, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a adăugat că, în mod cert, acele criterii nu sunt îndeplinite în cazurile în care se evită impozitul, respectiv, prin intermediul declarațiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzătoare.**

De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a amintit că, în baza unei jurisprudențe constante, dreptul Uniunii Europene nu poate fi invocat în scopuri abuzive sau frauduloase și că aplicarea legislației comunitare nu poate fi extinsă pentru a cuprinde practici abuzive ale operatorilor economici, adică tranzacții desfășurate nu în contextul operațiunilor comerciale normale, ci doar în scopul obținerii necuvenite de avantaje prevăzute de dreptul UE.

Astfel, în opinia Curții, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, se poate constata existența unei practici abuzive numai dacă, în primul rând, operațiunile vizate duc la obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului prevederilor Directivei, precum și faptul că intra în responsabilitatea instanței naționale să determine conținutul real și semnificația operațiunilor vizate.

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a Sasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de pe urma revanzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele legale, elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David).

De asemenea, definiția operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, **operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, 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.**

Or, în speța supusă soluționării, așa cum s-a arătat anterior, echipa de inspecție fiscală a constatat că există suspiciunea că xS.R.L., în urma derulării operațiunilor cu x S.R.L. și x S.R.L. a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achizițiile sale, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit, obținând avantaje fiscale, atâta timp cât serviciile achiziționate nu s-au realizat efectiv, rolul societăților furnizoare fiind doar de intermediar.

Potrivit informațiilor furnizate de organele de control din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală, **în circuitul de tranzacționare au fost distinse trei categorii de societăți repartizate pe 3 paliere:**

- palierul 1, societăți care au creat documente justificative pentru bunuri/servicii care nu au existat, sau nu s-au realizat, respectiv x S.R.L., x S.R.L., x S.R.L., x S.R.L.,

- palierul 2, societăți care au fost interpușe în circuitul fictiv de tranzacționare, în vederea creării aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au existat, respectiv x S.R.L. și x S.R.L.,

- palierul 3, societăți care au beneficiat de avantaje de natură fiscală, constând în TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv c S.R.L. și c S.R.L. și c S.R.L.

Se reține, de asemenea că Direcția Generală Antifraudă Fiscală a transmis Parchetului de pe lângă Curtea de Apel c, **Sesizarea penală nr.c/18.10.2016 în vederea soluționării dosarului penal nr.c/P/2014** pentru stabilirea existenței/inexistenței faptelor sesizate, identificarea și tragerea la răspundere penală a făptuitorilor, respectiv recuperarea prejudiciului determinat de acțiunile sau inacțiunile socialmente periculoase ale acestora, în baza prevederilor art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și de art.29 din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism.

Având în vedere cele constatate, se reține că prestările de servicii au fost introduse pe un circuit de tranzacționare în care au fost implicate societăți cu un comportament fiscal inadecvat, **în condițiile în care verificările efectuate nu justifică tranzacțiile efectuate din punct de vedere fiscal.**

Or, în cazul în speță societatea a efectuat achiziții de servicii de la x S.R.L. și x S.R.L. de unde reiese concluzia că acestea nu au fost prestate, fiind create o serie de operațiuni cu aparență de legalitate în scopul obținerii de avantaje fiscale.

Totodată, față de cele de mai sus, se reține că deținerea unor facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor de servicii facturate de furnizorii x S.R.L. și xS.R.L., contribuabilul trebuie să justifice cu documente faptul că aceste achiziții, au fost efectiv realizate. Simpla existența a facturilor și a înregistrărilor în contabilitate nu fac dovada necesității achizițiilor și prestării serviciilor.

În plus, ținând cont de faptul că serviciile achiziționate nu au fost efectiv prestate, se reține că facturile emise de furnizori în cauză, prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, în sensul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată.

Organul de soluționare a contestației reține că **dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe**, aceea a valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii x S.R.L. și x S.R.L., întrucât serviciile nu au fost efectiv prestate, nu se justifică achizițiile de servicii, acestea fiind efectuate cu scopul creării de cheltuieli și TVA deductibilă, respectiv de obținere a unor avantaje fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că realitatea operațiunilor economice derulate cu furnizorii în cauză nu a fost demonstrată de către societate, verificările și constatările organelor de inspecție fiscală demonstrând faptul că serviciile achiziționate provine dintr-un circuit de facturi fictive, astfel că în mod legal acestea au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se că aceste tranzacții nu pot fi luate în considerare, fiind efectuate pentru obținerea unui avantaj fiscal.

Urmare acestui demers, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile cu amortizarea aferentă investițiilor efectuate la repararea și modernizare centrelor de dializă deduse sunt nedeductibile la calculul

profitului impozabil, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă este nedeductibilă.

În consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății x S.R.L. **impozitul pe profit în sumă de x lei și nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei**, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *„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 suma totală de x lei, reprezentând impozit pe profit stabilit în sumă de x și taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.*

În ceea ce privește suma de x lei (x lei dobânzi de întârziere + x lei penalități de întârziere), reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în suma de x lei și suma de x lei (x lei dobânzi de întârziere + x lei penalități de întârziere), reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii constând în dobanzi/majorari de întârziere și penalități de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Se reține, totodată, că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x02.2017 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii, pentru suma de x lei, reprezentând impozit pe profit în suma de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, potrivit principiului de drept „accesoriu sequitur principale”, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată pentru suma de x lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în suma de x lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată x **S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.x/28.02.2017 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii x pentru suma totală de **x0 lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de reparații/modernizări,
- x lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- x lei - TVA deductibilă aferentă serviciilor,
- x lei - dobânzi aferente TVA,
- 40.763 lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

**x**