



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 387 10 00  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. 296 / .X. 2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. S.R.L. din .X. înregistrată la Direcția generală**  
**de soluționare a constestațiilor din cadrul Agenției Naționale**  
**de Administrare Fiscală sub nr. .X. / 01.11.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./30.10.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./01.11.2012, cu privire la contestația formulată de SC .X. SRL, cu sediul în .X., sect. .X., str. .X., nr. .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul J.X./ .X./ .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de .X. **lei** reprezentând:

- .X. **lei** taxa pe valoarea adăugată,
- .X. **lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. **lei** penalități de întârziere aferente TVA,
- .X. **lei** impozit pe profit,
- .X. **lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. **lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. **lei** contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. **lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. **lei** penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,

- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012, respectiv data de 12.X.2012, conform mențiunii olografe aplicate pe titlul de creanță menționat mai sus, și de data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice .X., respectiv 09.X.2012 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL.

**I. SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr. .X./05.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

1) *În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea menționează existența contractelor de antreprenoriat nr. .X./ .X./2006, nr. .X./ .X./2007, nr. .X./ .X./2007, nr. .X./ .X./2008, nr. .X./ .X./2009 și nr. .X./ .X./2010 încheiate cu SC .X.SRL și SC .X. SRL în baza cărora a înregistrat facturile emise de prestatori ce consideră că trebuie să fie corelate cu contractele încheiate cu beneficiarii finali ai acestor lucrări, respectiv contractele nr. .X./ .X./2007, nr. .X./ .X./2008, nr. .X./ .X./2008, nr. .X./ .X./2008 și nr. .X./ .X./2009.*

Societatea consideră că a respectat prevederile art.21 din Codul fiscal și a facturat prestările de servicii și livrările de marfă către beneficiarii săi, sumele facturate fiind mai mari decât cele plătite prestatorilor, astfel încât s-a realizat profit și TVA colectat, fapt neluat în seamă de echipa de control.

2) *În ceea ce privește TVA deductibilă în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei*, societatea menționează că pentru fiecare sumă reprezentând TVA deductibilă a înregistrat TVA colectată, de valoare mai mare, existând TVA de plată la finele perioadei de raportare, în conformitate cu prevederile Codului fiscal care sunt stipulate la art.145 alin.(2) lit.a).

Cu privire la facturile de cumpărare pe care echipa de control nu le-a luat în considerare la calculul impozitului pe profit și la calculul TVA deductibilă, pe motiv că acestea nu erau documente originale, societatea menționează că a atașat la dosarul contestației cererea nr. .X./24.X.2012 cu care a solicitat .X. restituirea exemplarelor originale ale facturilor, reținute în data de 18.X.2010 cu ocazia controlului efectuat de această instituție.

Cu privire la lipsa notificării (opțiunii de taxare) referitoare la închirierea spațiului (facturile nr. .X./01.2007, nr. .X./02.2007, nr. .X./02.2007, nr. .X./03.2007, nr. .X./03.2007, nr. .X./04.2007, nr. .X./31.X.2007, nr. .X./05.2007, nr. .X./06.2007, nr. .X./06.2007, nr. .X./07.2007, nr. .X./08.2007, nr. .X./08.2007, nr. .X./09.2007 și nr. .X./09.2007), societatea consideră că era răspunderea proprietarului de a face acea opțiune și de a o transmite clientului, așa cum se prevede în Codul fiscal, astfel că aceasta contestă excluderea de la deducere a TVA, precum și calculul accesoriilor aferente acesteia.

3) *În ceea ce privește contribuțiile sociale aferente contractelor de convenții civile*, societatea menționează că în perioada în care a încheiat convenții civile nu exista prevederea de a încadra la muncă dependentă munca prestată cu caracter ocazional, cum a fost cazul persoanelor cu care societatea a încheiat respectivele convenții în vederea executării de lucrări cum ar fi instalare scări rulante pe poziție conform contract nr..X. din .X. 2011.

Având în vedere cele de mai sus, societatea contestă integral impozitele, taxele, contribuțiile, dobânzile și penalitățile stabilite în sarcina sa, deoarece consideră că nu sunt datorate, în baza explicațiilor de mai sus.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., au efectuat o inspecție fiscală la SC .X. SRL, care a cuprins perioada 01.01.2006-31.12.2011 pentru impozit pe profit, perioada 01.12.2006-31.12.2011 pentru TVA și perioada 01.01.2007-31.12.2011 pentru contribuțiile sociale de asigurări sociale și de somaj, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012, contestată.**

*1) În ceea ce privește impozitul pe profit:*

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2006-31.12.2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

a) cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de .X. lei, din care:

- suma de .X. lei aferentă anului 2007,
- suma de .X. lei aferentă anului 2008 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2009,

pentru care societatea nu a prezentat niciun document justificativ, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, conform Notei explicative din data de 07.X.2012 lămuriri privind motivul prezentării în copie a facturilor emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL în perioada verificată. Prin răspunsul formulat, administratorul societății a menționat că documentele respective au fost ridicate de către .X. în luna .X. 2010, nefiind restituite până la data inspecției fiscale, însă nu a prezentat niciun document în acest sens, respectiv proces verbal de ridicare de înscrisuri, opisul documentelor ridicate etc. Totodată, potrivit Notei de constatare seria .X. nr. .X./14.X.2010 întocmită de Garda .X., la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost restituite toate documentele controlate.

b) cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de .X. lei (desfacere izolații termice, preasamblare structuri metalice, lucrări montaj, confecții metalice, preasamblare la preîncălzitor cazan, demontare conducte legătură, reasamblare serpentine preîncălzitor etc.), din care:

- suma de .X. lei aferentă anului 2007,
- suma de .X. lei aferentă anului 2008,
- suma de .X. lei aferentă anului 2009 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2010,

pentru care societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente, confirmate de beneficiari, în care să fie descrisă activitatea

prestată, numărul de ore prestate, costurile ocazionate de prestarea activității, precum și scopul achiziției, obiectivul pentru care au fost achiziționate aceste servicii, realitatea acestora, neputând demonstra că sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 Titlul II din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) cheltuielile cu amenzi și penalități în sumă totală de .X. lei, din care:

- suma de .X. lei aferentă anului 2007,
- suma de .X. lei aferentă anului 2008,
- suma de .X. lei aferentă anului 2009 și
- suma de .X. lei aferentă anului 2010,

pe care societatea nu le-a luat în calcul la determinarea profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a luat în considerare la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 pierderea fiscală aferentă anului 2006, în sumă de .X. lei, contrar prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.73 Titlul II din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) cheltuielile în sumă de .X. lei, aferente anului 2008, pentru care societatea nu a prezentat niciun document justificativ în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost înregistrate în plus față de factură.

f) cheltuielile cu transportul în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă anului 2009 și suma de .X. lei aferentă anului 2010, pentru care societatea nu a prezentat niciun document justificativ în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Alte constatări în ceea ce privește impozitul pe profit:

g) potrivit prevederilor art.34 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008, precum și pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009, societatea avea obligația să plătească pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal,

urmând ca regularizarea impozitului să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit.

Astfel, urmare verificării efectuate în trimestrul III 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de la data de 26.01.2008 până la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, cod 101, respectiv până la data de 07.X.2009, în sumă de .X. lei, iar urmare recalculării impozitului pe profit aferent trimestrului III 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de la data de 26.X.2010 până la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit, cod 101, respectiv până la data de 21.X.2010, în sumă de .X. lei.

h) la data de 30.X.2009, SC .X. SRL a emis factura seria .X. nr. .X./30.X.2009 către SC .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, înregistrând în evidența contabilă TVA colectată în sumă de .X. lei, veniturile din vânzarea mărfurilor în sumă de .X. lei fiind înregistrate în mod eronat în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”, diminuând astfel profitul impozabil aferent trimestrului II.2009, contrar prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând suma de .X. lei în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” în decembrie 2009. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de la data de 26.X.2009 până la data de 25.X.2010, în sumă de .X. lei, întrucât societatea a înregistrat profit impozabil în această perioadă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a emis factura seria .X. nr. .X./15.X.2010 către SC .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, înregistrând în evidența contabilă TVA colectată în sumă de .X. lei și venituri din vânzarea mărfurilor în sumă de .X. lei în contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, iar suma de .X. lei fiind înregistrată în mod eronat în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”, diminuând astfel profitul impozabil aferent trimestrului II.2010, contrar prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, societatea înregistrând suma de .X. lei în contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate” în trimestrul IV.2010. Totodată, societatea nu a înregistrat documente de achiziție pentru marfa vândută conform facturii mai sus menționate. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență

suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit de la data de 26.X.2010 până la data de 25.X.2011, în sumă de .X. lei, întrucât societatea a înregistrat profit impozabil în această perioadă.

În urma recalculării impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății următoarele obligații de plată, astfel:

- aferent anului 2007, suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- aferent anului 2008, suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- aferent anului 2009, suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei;
- aferent anului 2010, suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

i) Urmare verificării anului 2011, organele de inspecție fiscală au influențat pierderea fiscală declarată de societate cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli efectuate de societate în luna .X. 2011, întrucât începând cu data de 01.X.2011, societatea a fost înscrisă în Registrul Comerțului în stare de inactivitate temporară (suspendare), aceste cheltuieli nefiind efectuate în scopul realizării de venituri, contrar prevederilor art.21 alin.(1), art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.X.2011-31.X.2011, societatea nu a desfășurat activitate economică, fiind în stare de suspendare temporară până la data de 20.X.2014. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate de la .X. lei la .X. lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în următorii ani de .X. lei, conform prevederilor art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*2) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă:*

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.12.2006-31.12.2011, societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

a) suma de .X. lei (aferentă bazei impozabile în sumă de .X. lei), reprezentând TVA pentru care societatea nu a prezentat niciun document legal aprobat, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008.

b) suma de .X. lei (afereantă bazei impozabile în sumă de .X. lei), reprezentând TVA afereantă chiriei spațiilor pentru care societatea nu a prezentat notificarea furnizorilor de opțiuni de taxare a operațiilor prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.38 alin.(3) din Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007.

c) suma de .X. lei (afereantă bazei impozabile în sumă de .X. lei), reprezentând TVA afereantă prestărilor de servicii constând în desfacere izolații termice, preasamblare structuri metalice, confecții metalice, preasamblare la preîncălzitor cazan, demontare conducte legătură, reasamblare serpentine preîncălzitor etc. achiziționate de societate în perioada verificată de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, și pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a acestor servicii (situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau alte elemente corespunzătoare care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor respective) sau orice alte documente, confirmate de beneficiari, în care să fie descrisă activitatea prestată, numărul de ore prestate, costurile ocazionate de prestarea activității, precum și scopul achiziției, obiectivul pentru care au fost achiziționate aceste servicii, realitatea acestora, neputând demonstra că sunt efectuate în scopul operațiilor sale impozabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nerespectându-se, de asemenea, prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, respectiv prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile menționate mai sus, societatea a dedus TVA, însă nu a prezentat documente originale, ci numai documente în copie, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care nici nu au fost reconstituite conform prevederilor O.M.F.P. nr.3512/27.11.2008, Anexa 1, lit.e) art.41 privind documentele financiar contabile.

d) suma de .X. lei (afereantă bazei impozabile în sumă de .X. lei), reprezentând TVA afereantă achiziției de mărfuri, pentru care societatea nu a prezentat exemplarul original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1)



lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contrar prevederilor pct.46 alin.(1) Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, conform Notei explicative din data de 07.X.2012 lămuriri privind motivul prezentării în copie respectivelor facturi. Prin răspunsul formulat, administratorul societății a menționat că documentele respective au fost ridicate de către Garda .X. în luna .X. 2010, nefiind restituite până la data inspecției fiscale, însă nu a prezentat niciun document în acest sens, respectiv proces verbal de ridicare de înscrisuri, opisul documentelor ridicate etc. Totodată, potrivit Notei de constatare seria .X. nr. .X./14.X.2010 întocmită de comisarii din cadrul Gărzii .X., la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost restituite toate documentele controlate.

e) suma de .X. lei (aferentă bazei impozabile în sumă de .X. lei), reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat de societate în luna iulie 2011 întrucât înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost anulată începând cu data de 01.07.2011, ca urmare a înscrierii în Registrul Comerțului a stării de inactivitate temporară, societatea nefiind plătitoare de T.V.A.

### *3) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată:*

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au suplimentat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei, întrucât au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată colectată cu .X. lei mai puțin decât era înscrisă în factura nr. .X./20.X.2008 emisă către SC .X. SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat mărfuri pentru care nu a înregistrat în evidența contabilă documente de achiziție, astfel:

- factura seria .X. nr. .X./29.X.2008 reprezentând mărfuri (.X.mp saltele și .X. kg tablă zincată) în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, către SC .X.SRL, factură care la data inspecției fiscale era neîncasată;

- factura seria .X. nr. .X./15.X.2010 reprezentând mărfuri (saltele, tablă, beton) în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, către SC .X. SRL, factură încasată de SC .X. SRL în cursul anului 2010.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, conform Notei explicative din data de 08.X.2012 lămuriri privind motivul livrării de mărfuri către societățile mai sus menționate, fără a avea documente de proveniență

pentru acestea. Prin răspunsul formulat, administratorul societății a precizat că facturile mai sus menționate au fost emise pe baza avizelor de însoțire prezentate de societate, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă.

Pentru lunile în care societatea a înregistrat TVA de plată și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei, au fost calculate majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

*4) În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la salariați:*

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2010, societatea a încheiat ocazional convenții civile în vederea realizării proiectului „Facilități pentru accesul persoanelor cu handicap în rețeaua de metrou existența–escalatoare”, conform contractului de prestări servicii încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și alte măsuri financiar-fiscale, societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească la bugetul asigurărilor sociale de stat, contribuția individuală pentru asigurări sociale aferentă veniturilor de natură profesională realizate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății contribuții individuale pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

*5) În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați:*

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2010 societatea a încheiat ocazional convenții civile în vederea realizării proiectului „Facilități pentru accesul persoanelor cu handicap în rețeaua de metrou existența–escalatoare”, conform contractului de prestări servicii încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și alte măsuri financiar-fiscale, societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească la bugetul asigurărilor sociale

de stat, contribuția individuală pentru somaj aferentă veniturilor de natură profesională realizate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății contribuții individuale pentru somaj în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

*6) În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:*

În urma analizei impozitului pe dividende datorat de societate în perioada 01.01.2007-31.12.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat în totalitate impozitul pe dividende aferent dividendelor ridicate, contrar prevederilor art.36 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sintetic, situația impozitului pe dividende se prezintă astfel:

- impozit pe dividende datorat de societate = .X. lei;

- impozit pe dividende declarat de societate = .X. lei;

- impozit pe dividende nedeclarat de societate și stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală = .X. lei,

pentru care au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de .X. lei.

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

**1). Referitor suma totală de .X. lei,** reprezentând:

• .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

• .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

• .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,

• .X. lei impozit pe profit,

• .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

• .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

• .X. lei taxa pe valoarea adăugată,

• .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,

• .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate**

**investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. .X./05.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe dividende pe care societatea nu le-a declarat, impozit pe profit ca urmare a nerespectării art.21 și art.34 din Codul fiscal și TVA ca urmare a nerespectării de către societate a art.153 din același act normativ și Legii contabilității nr.82/1991, obligații pentru care au calculat accesorii aferente.

Prin contestația formulată, societatea deși contestă Decizia de impunere nr. .X./05.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia în ceea ce privește suma totală de .X. **lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

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

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”,**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în**

***susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.***

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

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei, anterior explicitată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

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

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./ .X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă suma totală de .X. lei, menționată mai sus, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./05.X.2012 cu privire la suma totală de .X. reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră **„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**2). Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:**

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

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Garda .X.– Secția .X. a sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu privire la aspectele constatate prin Notele de constatare încheiate ale căror constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012.**

**În fapt**, potrivit adresei nr. .X./10.11.2010, anexată în copie la dosarul contestației, Garda .X. Secția .X. a efectuat un control la SC .X. SRL ca urmare a solicitării Oficiului Național .X. având în vedere faptul că SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL materiale de construcții și lucrări de construcții în valoare totală de .X. lei, decontarea acestora efectuându-se cu instrumente bancare, cu excepția sumei totale de .X. lei, care a fost achitată societății furnizoare în numerar, în echivalent euro, de către .X., directorul SC .X. SRL, în calitate de persoană fizică, pe bază de contracte de împrumut. Astfel, în urma controlului efectuat de Garda .X. Secția .X. la SC .X. SRL au fost constatate inadvertențe, care nu au putut fi clarificate de reprezentanții societății controlate, astfel:

- în perioada 2007-2010 societatea nu a întocmit documente justificative (acte de casă) pentru înregistrările contabile operate, privind creditările și restituirile de creditări efectuate în relația cu SC .X. SRL și directorul societății controlate .X.. Conform explicațiilor primite, împrumuturile inițiale au fost închise de către cele două societăți, prin compensare cu vânzări de mărfuri și efectuarea de lucrări de construcții, refacturate, în aceleași perioade, de către SC .X. SRL, către clienții săi.

- nu a fost refacturată de către SC .X. SRL factura emisă de SC .X. SRL seria .X. nr. .X./nedată, în valoare de .X. lei, referitoare la

„desfacere izolații termice sistem sub presiune”, .X. mp, factura de aprovizionare a fost înregistrată contabil în luna decembrie 2007).

- nu există în evidența financiar contabilă, documente de proveniență pentru următoarele mărfuri și lucrări de construcții refacturate:

- .X. mp saltele vată minerală și .X. kg tablă zincată .X. mm în valoare de .X. lei vândute către SC .X. SRL cu factura seria .X. nr. .X./17.X.2007;

- .X. kg tablă cutată, în valoare de .X. lei, vândută către SC .X. SA cu factura seria .X. nr. .X./17.X.2007 ;

- .X. mp saltele vată minerală și .X. kg tablă zincată .X. mm, vândute către SC .X. SRL cu factura seria .X. nr. .X./29.X.2008, în valoare de .X. lei.

- „Situatie lucrări pe luna 01-15.06.2009 (.X. tone)” în valoare de .X. lei, conform facturii .X. nr. .X./15.X.2009 emisă către SC .X. SRL .X..

Având în vedere cele constatate, Garda .X. Secția .X., prin adresa nr. .X./10.X.2010, a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. pentru a dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și stabilirea persoanelor vinovate.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X. au efectuat o inspecție fiscală la SC .X. SRL ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. .X. /05.X.2012.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că SC .X. SRL a înregistrat în contabilitate cheltuieli și TVA aferentă care nu au la bază documente justificative, potrivit legii, a achiziționat servicii pentru care nu a justificat prestarea efectivă a acestora cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente, confirmate de beneficiari, în care să fie descrisă activitatea prestată, numărul de ore prestate, costurile ocazionate de prestarea activității, precum și scopul achiziției, obiectivul pentru care au fost achiziționate aceste servicii, realitatea acestora, neputând demonstra că sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat mărfuri pentru care nu a înregistrat în evidența contabilă documente de achiziție, astfel:



- factura seria .X. nr. .X./29.X.2008 reprezentând mărfuri (.X.mp saltele și .X. kg tablă zincată) în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, către SC .X. SRL, factură care la data inspecției fiscale era neîncasată;

- factura seria .X. nr. .X./15.X.2010 reprezentând mărfuri (saltele, tablă, beton) în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, către SC .X. SRL, factură încasată de SC .X. SRL în cursul anului 2010.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății, conform Notei explicative din data de 08.X.2012 lămuriri privind motivul livrării de mărfuri către societățile mai sus menționate, fără a avea documente de proveniență pentru acestea. Prin răspunsul formulat, administratorul societății a precizat că facturile mai sus menționate au fost emise pe baza avizelor de însoțire prezentate de societate, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății suma totală de .X. **lei** reprezentând:

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

Astfel, se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012, referitoare la suma de .X. lei, se regăsesc în adresa nr. .X./10.X.2010 prin care Garda .X. .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., pentru această societate.

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

***„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă***

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci

când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 emis de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în speță, se ridică problema realității tranzacțiilor desfășurate cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, existând elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca tranzacțiile declarate să fie fictive, fără proveniența reală a mărfurilor/serviciilor, aceste constatări regăsindu-se în adresa nr. .X./10.X.2010 prin care Garda .X. Secția .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., pentru a se dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și stabilirea persoanelor vinovate.

De asemenea, se reține că este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, în speță Administrația Finanțelor Publice .X. sau Garda .X., interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției, în același sens fiind și Sentința civilă nr. .X./ .X./2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. într-o speță similară.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „penalul ține în loc civilul”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică

problema înregistrării unor operațiuni fictive, cu consecința diminuării impozitelor datorate bugetului de stat.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. .X./26.X.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2, din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-i tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanță are unele indicii”*, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr. .X. din 28 .X. 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care aceasta a reținut că *„nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr. .X./26.X.2004, Curtea Constituțională a constatat că, *„pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. .X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de*

*întrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin adresa nr. .X./10.11.2010, înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului .X., Garda .X. a constatat că în cazul SC .X. SRL au fost sesizate aspecte ce pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute și pedepsite de art.9 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate, trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

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

A proceda astfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care acestea au fost sesizate în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept „*penalul ține în loc civilul*”, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe

fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”,**

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

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

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenția Națională de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

**“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”**

**3). Referitor suma totală de .X. lei, reprezentând:**

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

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturi emise de SC .X. SRL, având ca obiect prestări servicii sunt deductibile, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a achiziționat de la SC .X. SRL, în calitate de prestator, diverse servicii, respectiv preambalare la preîncălzitor cazan, demontare conducte legătură, reasamblare serpentine preîncălzitor etc., pentru care au fost emise pentru contestatară facturile seria .X. nr. .X./28.X.2010, nr. .X./25.X.2010 și nr. .X./28.X.2010, cheltuieli pe care aceasta le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și aferent cărora și-a exercitat și dreptul de deducere a TVA.

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente, confirmate de beneficiari, în care să fie descrisă activitatea prestată, numărul de ore prestate, costurile ocazionate de prestarea activității, precum și scopul achiziției, obiectivul pentru care au fost achiziționate aceste servicii, realitatea acestora, neputând demonstra că sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 Titlul II din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește impozitul pe profit și prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(7) și art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, societatea a dedus TVA, însă nu a prezentat documente originale, ci numai documente în copie, contrar prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și care nici nu au fost reconstituite conform prevederilor O.M.F.P. nr.3512/27.11.2008, Anexa 1, lit.e) art.41 privind documentele financiar contabile.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada ianuarie 2010-martie 2010, care prevede:

**„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]**

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

În explicitarea prevederilor enunțate mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.21 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada ianuarie 2010-martie 2010, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.48 alin.(1), astfel:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care sunt îndeplinite cumulativ anumite condiții, respectiv dovedirea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate și modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze date referitoare la prestatori, termenele de execuție, serviciile prestate, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar prestarea efectivă a serviciilor să fie justificată prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada ianuarie 2010-martie 2010:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ se prevede:

***„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;”***

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

***„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”***

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă persoana impozabilă deține o factură în original emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile emise de SC .X. SRL, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit, precum și dreptul de deducere a TVA, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societatea în speță,



documente cu caracter specific, din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, a prezentat în susținerea contestației, următoarele documente:

a) contractul nr. .X./05.X.2010 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL, în calitate de subantreprenor, al cărui obiect îl reprezintă prestarea următoarelor servicii:

- „• demontare conducte legătură 44,8 tone = .X. lei,
- demontare expandor IP 63 tone = .X. lei,
- demontare instalație separare 25 tone = .X. lei,
- demontare vane linie 9 tone = .X. lei,
- demontare esapari supape M.P. 9 tone = .X. lei,
- demontare stație by-pass = .X. lei,
- preasamblare serpentine supraîncălzitor intermediar I pe țevi de susținere conform desen R6/06-053/3-03 = .X. lei,
- preasamblare serpentine supraîncălzitor intermediar pe 2 țevi de susținere conform desen R6/06-053/3-04 = .X. lei.”

La pct. 5.3 din cap.5 „Obligațiile subantreprenorului” din contractul mai sus menționat, se precizează:

„Subantreprenorul este pe deplin responsabil pentru execuția serviciilor în conformitate cu graficul de prestare convenit.”,

iar la pct.7.2 cap.7 „Modalități de plată”:

„Decontarea se va face astfel:

- a) în baza situațiilor de lucrări,
- b) proces verbal de recepție.”

b) procesul verbal de îndeplinire a obligațiilor contractuale conform contract nr. .X./01.2010 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL prin care „se certifică finalizarea lucrărilor în bune condiții conform contract nr. .X./05.X.2010”, însă acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că poartă amprenta ștampilei unei alte societăți decât cea subantreprenoare, respectiv SC .X. SRL.

Mai mult, procesul verbal de îndeplinire a obligațiilor contractuale, prezentat de societate în susținerea contestației, are caracter general, fără să rezulte din analiza acestuia care au fost serviciile prestate și fără să fie însoțit de situații de lucrări în baza cărora a fost întocmit, situații în care să se precizeze serviciul prestat, numărul de ore, graficul de prestare a serviciilor executate etc.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu a prezentat documente originale, ci numai documente în copie, se reține că societatea a anexat în susținerea contestației următoarele documente:

- Procesul verbal nr. .X./14.X.2010 emis de Garda .X., Secția .X., în care se menționează că „*au fost ridicate în original registrele de casă, jurnalele de vânzări și cumpărări TVA, facturile de vânzare cumpărare și contractele conform situației anexate (210 file)*”, precum și faptul că „*au fost restituite toate documentele controlate, cu excepția celor menționate ca fiind ridicate*”.

- Adresa societății înregistrată la Garda .X. Secția Municipiului .X. sub nr. .X./24.X.2012, prin care aceasta solicită înapoierea „*facturilor originale*” ce au fost reținute ca urmare a controlului tematic efectuat în data de 14.X.2010, pentru a le putea prezenta Administrației Finanțelor Publice .X., anexând în acest sens, un desfășurator al acestora cu numărul, furnizorul, luna și anul emiterii facturilor, din analiza căruia, se reține că în cuprinsul acestuia se regăsesc și facturile nr. .X./01.2010, nr. .X./02.2010 și nr. .X./03.2010 emise de S.C. .X. S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA conform Anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012.

- Adresa nr. .X./04.X.2012 emisă de Garda .X., ca răspuns la adresa nr. .X./24.X.2012, menționată mai sus, prin care se menționează că „*toate documentele la care faceți referire au fost transmise Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., cu adresa nr. .X./10.X.2010.*”

Prin urmare, se reține că, chiar dacă societatea a prezentat în susținerea contestației, contractul de prestări servicii, precum și documente prin care ar putea justifica motivul pentru care în timpul inspecției fiscale nu a putut prezenta în original facturile primite de la furnizori, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit, precum și de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuind să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază prestările de servicii, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere

a cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit, precum și a dreptului de deducere a TVA.

Prin urmare, documentele anexate de SC .X. SRL la dosarul contestației, pentru acest capăt de cerere, respectiv contractul nr. .X./05.X.2010 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL și procesul verbal de îndeplinire a obligațiilor contractuale conform acestui contract menționat mai sus, ce poartă amprenta ștampilei unei alte societăți decât prestatorul, nu sunt relevante, întrucât așa cum s-a reținut anterior cheltuielile cu prestările de servicii pot fi deduse la calculul profitului impozabil, iar societatea își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Or, documentele mai sus menționate, prezentate de societate în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere nu sunt de natură să dovedească îndeplinirea de către societate în mod cumulativ a acestor condiții, nefiind prezentate nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și că aceste servicii au fost efectuate în baza unor documente, respectiv situații de lucrări acceptate de beneficiar, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare.

Așadar, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a anexat niciun document justificativ/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că serviciile achiziționate au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice a Sectorului .X., pentru suma totală de .X. **lei**, reprezentând:

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

**4) Referitor suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA evidențiată în facturi pentru operațiuni de închiriere a imobilelor scutite de TVA fără drept de deducere conform prevederilor legale, în perioada ianuarie–decembrie 2007, în condițiile în care contestatară nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației notificările depuse de proprietari pentru taxarea operațiunilor.**

**În fapt**, în perioada ianuarie–decembrie 2007, societatea contestatară a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în valoare de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SA și SC .X. SA reprezentând contravaloare chirie.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a făcut dovada deținerii notificărilor furnizorilor de opțiune de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.38 alin.(3) din Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că operațiunile de închiriere sunt operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și au calculat

dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

**În drept**, pentru perioada ianuarie-decembrie 2007 sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind scutirile pentru operațiuni din interiorul țării, care prevede:

**„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]**

**e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:**

**1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;**

**2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;**

**3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;**

**4. închirierea seifurilor; [...]**

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”**

În aplicarea prevederilor art.141 alin.(3) lit.e), din Codul fiscal precizat mai sus în vigoare pentru perioada ianuarie-decembrie 2007, pct.38 alin.(1), alin.(3) și alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, precizează:

**„38. (1) În sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.[...]**

**(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul**

***bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile. [...]***

***(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).”***

Potrivit formularului de notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, data de la care se optează pentru taxare trebuie să fie ulterioară depunerii notificării, conform punctului 4 care precizează:

***„4. Data de la care se optează pentru taxare (trebuie să fie ulterioară depunerii notificării).”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare la organul fiscal teritorial, iar **taxarea se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare care trebuie să fie ulterioară depunerii notificării.** Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.

Se reține că, începând cu data de 01.01.2007, analiza dreptului de deducere pentru TVA aferentă operațiunilor de închiriere evidențiată în facturile primite de la furnizori, se face în funcție de existența notificărilor, de data depunerii notificărilor la organul fiscal teritorial și de perioada verificată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că pentru perioada ianuarie–decembrie 2007, SC .X. SRL nu a făcut dovada deținerii notificărilor furnizorilor de opțiune de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.38 alin.(3) din Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru facturile cu TVA emise în perioada ianuarie–decembrie 2007 de SC .X. SA și SC .X. SA, pentru care SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA fără să facă dovada deținerii notificărilor furnizorilor, sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct.40 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal:

**„[...] Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”**

Astfel, se reține că SC .X. SRL era obligată, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut expres în lege, dar decurge din prevederea mai sus menționată, să solicite prestatorilor, respectiv SC .X. SA și SC .X.SA să facă dovada depunerii acestor notificări. În cazul nedepunerii acestora, beneficiarul, SC .X. SRL, ar fi putut să solicite prestatorilor, SC .X. SA și SC .X. SA, în condițiile legii, stornarea facturilor cu TVA și emiterea unor noi facturi fără TVA.

Astfel, având în vedere cele menționate mai sus, se reține că afirmația societății potrivit căreia contestă excluderea de la deducere a TVA, precum și calculul accesoriilor aferente acesteia, întrucât era răspunderea proprietarului de a face acea opțiune de taxare a operațiunilor scutite fără drept de deducere conform prevederilor legale și de a o transmite clientului, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației. În plus, afirmația societății menționată mai sus, conduce la prezumția că aceasta nu numai că nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și organului de soluționare a contestației notificarea furnizorilor de opțiune de taxare a operațiunilor scutite fără drept de deducere, ci nici nu deține un astfel de document.

Prin urmare, pentru TVA înregistrată în evidența contabilă, în baza facturilor emise de SC .X. SA și SC .X. SA, reprezentând contravaloare chirie, în perioada ianuarie 2007–decembrie 2007, societatea contestatară **nu are drept de deducere întrucât nu face dovada deținerii notificărilor**, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile pct.38 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Așadar, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată și faptul că, societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației notificările depuse de proprietari, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

**5). Referitor suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării activității persoanelor fizice care au prestat pentru constestatoare servicii în vederea realizării proiectului „Facilități pentru accesul persoanelor cu handicap în rețeaua de metrou existenta-escalatoare”, în categoria activităților dependente, în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală a rezultat că beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu cu capital propriu.**

**În fapt,** în urma verificării documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2010, societatea a încheiat ocazional convenții civile în vederea realizării proiectului „Facilități pentru accesul persoanelor cu handicap în rețeaua de metrou



existența – escalatoare”, conform contractului de prestări servicii încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și alte măsuri financiar-fiscale, societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească la bugetul asigurărilor sociale de stat, contribuțiile individuale pentru asigurări sociale, precum și contribuțiile individuale pentru somaj, aferente veniturilor de natură profesională realizate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății obligații de natura contribuțiilor pentru care au fost calculate accesorii aferente.

**În drept**, art.1 din O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și alte măsuri financiar-fiscale, precizează:

**„ART. I**

**Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:**

**1. La articolul 7 alineatul (1) punctul 2 se introduc două noi subpuncte, subpunctele 2.1 și 2.2, cu următorul cuprins:**

**"2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:**

**a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;**

**b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea;**

**c) beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;**

**d) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;**

**e) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit;**

**f) orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității.**

**2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază."**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

- beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

- în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea;

- beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

- plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit;

- orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității.

În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.

Se reține că organele de inspecție fiscală au reconsiderat activitatea desfășurată de persoanele fizice care au prestat servicii în vederea realizării proiectului „Facilități pentru accesul persoanelor cu handicap în rețeaua de metrou existența – escalatoare”, având în vedere criteriul prevăzut la lit.c) pct.2.1 din O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, și alte măsuri financiar-fiscale, așa cum rezultă din adresa nr. .X./09.X.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./09.X.2013.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și prevederile legale imperative citate, se reține că societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească la bugetul asigurărilor sociale de stat, contribuțiile individuale pentru asigurări sociale, precum și contribuțiile individuale pentru somaj, aferente veniturilor de natură profesională realizate în baza convențiilor civile în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în perioada în care „a încheiat convenții civile nu exista prevederea de a încadra la muncă dependentă munca prestată cu caracter ocazional”, cum a fost cazul persoanelor cu care societatea a încheiat respectivele convenții în vederea executării de lucrări ca instalare scări rulante pe poziție, conform contract nr. .X./2011, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale suplimentare pentru perioada 01.07.2010-31.12.2010, ulterior intrării în vigoare a prevederilor O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, când convențiile civile erau încă în derulare.

Așadar, în lumina textelor de lege mai sus menționate, și faptul că, societatea nu a anexat în susținerea contestației niciun document justificativ/înscris care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contribuția individuală pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei, contribuția individuală pentru somaj în sumă de .X. lei, accesoriile aferente contribuției individuale pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei și accesoriile aferente contribuției individuale pentru somaj în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, ci numai recalificarea veniturilor plătite în baza convențiilor civile.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.

.X./05.X.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./05.X.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice a Sectorului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- contribuția individuală pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru asigurări sociale în sumă de .X. lei,
- contribuția individuală pentru somaj în sumă de .X. lei,
- majorări de întârziere aferente contribuției individuale pentru somaj în sumă de .X. lei,
- penalități de întârziere aferente contribuției individuale pentru somaj în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3), alin.(3<sup>^</sup>1) și alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a), pct.11.6 și pct. 10.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1). **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

2). **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați,
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați.

3) **Suspendarea soluționării contestației** formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./05.X.2012 pentru suma totală de .X. **lei** reprezentând:

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

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

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

**DIRECTOR GENERAL,**