



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 235 / 2014**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. SA**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 920436/24.03.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 920436/24.03.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., Str. .X. nr. .X., Județul .X., C.U.I. .X., J .X.

**SC .X. SA** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anii 2008-2010;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- .X. lei – TVA;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Organul de soluționare a contestației ia act de faptul că din însumarea debitelor contestate cu titlu de TVA astfel cum sunt acestea precizate în contestație rezulta un total contestat **.X. lei**.

Totodată, **SC .X. SA** contestă Procesul verbal nr. .X./2013 întocmit de organele de inspecție fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013.

De asemenea, întrucât contestatara a solicitat și anularea bazei impozabile stabilite suplimentar la calculul profitului impozabil (anularea pierderii fiscale) pentru anii 2011-2012, în sumă de .X. lei, iar această pierdere este constatată numai prin raportul de inspecție fiscală, cu adresa nr. .X./2014 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să întreprindă demersurile ce se impun.

Astfel, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, comunicată contribuabilului în data de .X./2014, prin remitere sub semnătură, conform semnăturii de primire a reprezentantului societății.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, cu adresa nr..X./2014, **SC .X. SA** comunică faptul că înțelege să conteste și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, precizând că își menține argumentele invocate prin contestația împotriva deciziei de impunere.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, respectiv **.X./2013**, prin remitere directă reprezentantului societății, conform semnăturii de primire și ștampilei aplicate pe decizia contestată, 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, respectiv în data de **.X./2014**, potrivit ștampilei Registraturii D.G.R.F.P. .X. aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

I. Prin contestația formulată, **SC .X. SA** aduce următoarele argumente:

**1)** Societatea susține că în data de .X./2008, a primit un număr de .X. acțiuni de la SC .X. SA-.X., valoarea acestora fiind stabilită prin contract la un preț de .X. lei/acțiune, acțiunile fiind evidențiate cu întârziere în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a înregistra aceste acțiuni în conturile de venituri și de a impozita valoarea acestora de **.X. lei** (.X. acțiuni x .X. lei).

Societatea susține că, potrivit OMFP nr. 1752/2005 și a OMFP nr.3055/2009, capitolul 8.2.4. pct. 117 alin. (3): *“contravaloarea acțiunilor și a altor immobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 ”Alte rezerve” și precizează că acordarea celor .X. acțiuni cu titlu gratuit s-a efectuat ca urmare a incorporării primelor de emisiune și a rezervelor în capitalul social de către SC .X. SA-.X., iar în baza prevederilor art. 20 lit. b) din Codul fiscal, aceste venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil, impozitarea beneficiilor făcându-se la data și pentru plusvaloarea obținută în momentul revânzării și nu la data primirii/achiziției acestuia, prin raportare la un venit ipotetic, neexigibil și incert.*

În concluzie, societatea contestă impozitarea sumei de **.X. lei** reprezentând valoarea contractuală a acțiunilor primite ca urmare a încorporării în capitalul SC .X. SA-.X. a primelor de emisiune și a rezervelor.

**2)** Societatea susține că în luna .X. 2009 a achiziționat rețele .X. de la SC .X. SA -.X., devenind astfel proprietara de drept și de facto a rețelelor de cablu .X. și pentru care a procedat la deducerea TVA facturată de furnizor în sumă de **.X. lei**.

Ulterior, activele achiziționate au fost închiriate către SC .X. SA și SC .X. SRL, operațiuni pentru care societatea a înregistrat TVA colectată în quantum mult superior TVA dedusă generată de achiziția rețelelor .X..

Față de refuzul organelor de inspecție fiscală de a acorda drept de deducere a TVA facturată de SC .X. SA în sumă totală de **.X. lei**, invocând ca temei de drept prevederile art. 11 alin. (1), art. 128 alin. (1) și alin. (7), art. 134 alin. (2) și art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, societatea susține că rețelele .X. au fost utilizate în scopul închirierii, operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA, pentru care aceasta a colectat TVA în quantum mult mai mare decât TVA dedusă la achiziție și contestă încadrarea acestei achiziții ca fiind un *“transfer universal de bunuri”*, așa cum este definită la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal.

De asemenea, societatea precizează că a utilizat și intenționează să utilizeze aceste mijloace fixe (rețele cablu .X.), în scopul închirierii către operatori autorizați să funcționeze pe această piață și nicidecum să continue desfășurarea activității de retransmisie a programelor TV prin cablu.

**3)** Referitor la achiziția de la SC .X. SRL și SC .X. SA a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar reprezentând mobilier pentru dotarea unei părți a

unui imobil situat în loc. .X., zona .X. în suprafață construită de .X. mp. având ca destinație parțială, locuință de serviciu pentru administratorul (directorul general) al **SC .X. SA** și soția acestuia, de asemenea salariată a societății, aceștia nedeținând proprietăți pe raza municipiului .X. sau în zone apropiate, precum și de locuință de protocol pentru întâlnirile de afaceri sau pentru cazarea unor parteneri, societatea consideră că are drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, având în vedere că obiectele de mobilier au fost și au rămas în proprietatea **SC .X. SA** indiferent de persoana desemnată cu gestionarea acestora și nu a existat niciun transfer de proprietate asupra acestor bunuri între **SC .X. SA** și directorul general.

În concluzie, societatea susține că respectivele obiecte de mobilier achiziționate și utilizate pentru dotarea imobilului situat în localitatea .X., zona .X. pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, se încadrează în categoria celor utilizate pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, respectiv în categoria cheltuielilor sociale prevăzute în contractul colectiv de muncă și pentru activitatea de protocol, fiind asimilate cheltuielilor efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

**4)** În ceea ce privește achiziționarea diverselor utilaje și instalații destinate activității proprii de producție de la SC .X. SA și SC .X. respectiv macara tip .X., mașină de frezat, mașină debitat tablă, mașină mortezat, cale rulare profile, freză tip .X., etc. pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul de deducere a TVA achitată furnizorilor în sumă de .X. lei și nu are drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea acestor utilaje în sumă de .X. lei, întrucât nu a făcut dovada că avea nevoie de astfel de utilaje și instalații tehnice (aceasta mai deținând mijloace fixe similare) și că activitatea acesteia nu ar fi depins, în mod evident și necondiționat, de astfel de utilaje și instalații și că acestea se află într-o stare avansată de degradare, amortizarea fiind înregistrată de furnizor, că nu au fost întocmite documente pentru lucrările de montaj ale acestora, iar la data verificării nu erau cuplate la rețeaua electric, iar în cazul macaralei tip .X., s-a constatat că nu avea deservent și nu existau bonuri de consum pentru consumabile, iar în cazul frezei .X. nu se distingea seria și caracteristicile erau ilizibile, societatea susține că, aceste constatări nu se bazează pe evaluări cu caracter tehnic și nu se menționează temeiurile legale care condiționează dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA de aceste concluzii.

Societatea susține că nu poate pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentații și devize de montaj a acestor mijloace fixe întrucât ele, prin natura lor nu necesită astfel de operațiuni, nicio prevedere legală nu impune pentru deducerea TVA un număr fix de utilaje și nici organele de

inspecție fiscală nu au precizat ce documente trebuiau întocmite și prezentate pentru justificarea necesității achiziționării acestor mijloace fixe.

De asemenea, limitarea dreptului de deducere a TVA pentru motivul că bunul achiziționat avea seria și caracteristicile ilizibile cauzate de uzura fizică a acestuia este contrară principiilor TVA.

În concluzie, societatea susține că este îndreptățită să deducă fiscal cheltuielile cu amortizarea utilajelor și instalațiilor achiziționate de la SC .X. SA și SC .X. în sumă de **.X. lei** și să deducă TVA achitată furnizorilor pentru achiziționarea acestor active în sumă de **.X. lei**.

**5)** Referitor la închirierea în perioada 2009-2010, a rețelelor .X. către SC .X. SA și SC .X. SRL, societatea susține că respectivele contracte au fost reziliate începând cu data de .X./2012 și ulterior acestei date, societatea nu a mai solicitat și nu a mai primit nicio contrapartidă pentru aceste operațiuni și contestă impozitarea unor venituri nerealizate, cât și colectarea de TVA la o bază impozabilă inexistentă, în temeiul prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și conform pct. 34 alin. (1) lit. a) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În privința metodei de estimare precizată de art. 67 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, societatea susține că nu se încadrează în niciuna dintre situațiile prevăzute în respectivele reglementări, iar organele de inspecție fiscală nu au utilizat niciun mijloc de probă prevăzut de lege prin care să se justifice existența primirii vreunei contrapartide sau beneficii din partea celor două societăți pentru utilizarea rețelelor .X. în perioada .X./2012-.X./2012, probe care să îi îndreptățească să retrateze operațiunile în cauză ca o prestare de serviciu efectuată cu titlu oneros.

În concluzie, societatea contestă impunerea prin estimare a unor operațiuni pentru care nu a obținut nicio contrapartidă cu stabilirea TVA în sumă de **.X. lei** și impozitului pe profit, aferente unor venituri nerealizate în sumă de **.X. lei**.

**6)** În perioada .X. 2011 – octombrie 2012, **SC .X. SA** susține că a încasat sume în cuantum total de .X. lei de la SC .X. SA cu titlu de împrumut, pe care organele de inspecție fiscală le-au încadrat ca fiind avansuri încasate de **SC .X. SA** pentru livrări sau prestări ulterioare și au stabilit TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**.

**SC .X. SA** susține că nu s-a angajat, în schimbul împrumuturilor primite să facă vreo livrare sau să presteze servicii către SC .X. SA, operațiuni care să intre în sfera de aplicare a TVA, așa cum este definită la art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar sumele încasate urmează a fi restituite creditorului în funcție de solicitările acestuia și de disponibilitățile bănești ale debitorului.

În acest sens, societatea susține că, faptul generator prevăzut la art.134 din Codul fiscal și menționat de organele de inspecție fiscală, nu a intervenit și nici nu va interveni întrucât nu a avut și nici nu va avea loc nicio livrare sau prestare impozabilă către SC .X. SA, condiție obligatorie pentru exigibilitatea TVA.

În lipsa existenței faptului generator, orice transfer de sume între companii, indiferent de denumirea sau forma pe care o îmbracă, din perspectiva TVA reprezintă operațiune care nu intră în sfera de aplicare a taxei, reprezentând, în cel mai bun caz, o operațiune scutită în baza art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

Societatea consideră că nu avea dreptul și cu atât mai puțin, obligația de a emite facturi cu TVA pentru sumele încasate și de a solicita plata acestei taxe de la SC .X. SA, fapt ce ar fi dat dreptul creditorului de a-și exercita dreptul de deducere a TVA pentru o operațiune scutită de taxă.

**7) În perioada .X. 2010 – septembrie 2012, SC .X. SA a încheiat cu SC .X. SA un contract de management și consultanță. În paralel, SC .X. SRL a preluat de la SC .X. SA un număr de salariați, personal care urma să-și desfășoare activitatea în cadrul SC .X. SA, atât pentru contestatară, cât și pentru terți beneficiari.**

Acest transfer a avut ca efect și o creștere a veniturilor salariale ale personalului preluat de SC .X. SA față de salariile plătite de SC .X. SA și implicit o creștere a taxelor și a contribuțiilor datorate pentru aceste venituri salariale.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală care au stabilit că diferența dintre cheltuiala generată de contractul de management și cheltuielile cu personalul preluat de SC .X. SA în sumă de .X. lei, din care pe anul 2010 în sumă de .X. lei, reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal, iar pentru TVA aferentă acestei diferențe în sumă de .X. lei nu are drept de deducere, invocând în acest sens încălcarea prevederilor art.19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, în privința impozitului pe profit și art. 126 alin. (1) și art. 145 alin. (1) și (2) din Codul fiscal în privința TVA, societatea susține că, prin nerecunoașterea ca deductibilă a unei cote din cheltuielile efectuate și a TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea bazei impozabile în favoarea statului, fără a prezenta temeiul de drept în baza căruia a fost efectuată.

Societatea susține că singurele ajustări parțiale ale dreptului de deducere permise de legislația în vigoare sunt cele reglementate de art. 147 și art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Societatea menționează că i-a fost solicitat și a prezentat organelor de inspecție fiscală dosarul prețurilor de transfer întocmit în baza OMFP

nr.222/2008, de unde rezultă că marja brută de profit din activitatea de exploatare a **SC .X. SA**, după eliminarea costurilor cu amortizarea (.X.) calculată pentru anul 2010 se înscrie în marja de profit a companiilor similare care desfășoară activități comparabile și funcționează pe aceeași piață și implicit, costurile de exploatare (inclusiv cu serviciile prestate de SC .X. SA) sunt comparabile cu costurile de exploatare ale companiilor similare ce acționează pe aceeași piață.

Mai mult, societatea susține că, în cazul în care se constata că SC .X. SA a practicat prețuri mai mari decât prețurile pieței în relația cu **SC .X. SA**, se impunea, în vederea eliminării dublei impuneri, ca ajustarea să se efectueze și la furnizorul său de servicii, în același quantum, dar în favoarea SC .X. SA, conform pct. 4.32 din liniile directoare emise de OCDE privind prețurile de transfer coroborat cu pct. 41 din normele de aplicare ale Codului fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au constatat că SC .X. SA ar urma să primească, în contrapartida serviciilor prestate, o altă remunerație, mai mică, decât cea prevăzută în contractul cadru și în actele adiționale, remunerație facturată către **SC .X. SA** și pentru care furnizorul a înregistrat și declarat veniturile obținute și TVA colectată, și în contrapartidă, este îndreptățită să considere costurile cu aceste servicii drept cheltuieli deductibile fiscal și să-și deducă integral TVA datorată prestatorului, având în vedere și faptul că aceste servicii au fost utilizate în totalitate pentru realizarea de operațiuni taxabile și pentru obținerea de venituri impozabile în determinarea profitului impozabil.

În concluzie, societatea contestă neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru o parte a cheltuielilor facturate de SC .X. SA în sumă de **.X. lei**, pe anul 2010 și a TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă perioadei 2010-2012, pentru considerentul că aceste servicii nu au fost "eficiente" și că nu ar fi fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și pentru obținerea de venituri impozabile.

**8) SC .X. SA** susține că a dedus TVA în baza facturilor emise de următorii furnizori:

a) SC .X. SA – TVA în sumă totală de **.X. lei**, pentru executarea unui depozit în suprafață de .X. mp și pentru achiziția de fier rotund. Societatea susține că tranzacțiile nu s-au finalizat din motive obiective, furnizorul procedând la stornarea facturilor emise, iar contestatara anulând TVA dedusă inițial în sumă de **.X. lei**.

b) SC .X. SA – TVA în sumă de **.X. lei** pentru achiziția unei mori de grâu. **SC .X. SA** a vândut această moară către SC .X. SA și a colectat TVA în sumă mai mare decât TVA dedusă la achiziția bunului.

Întrucât pentru aceste operațiuni, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a beneficiat nejustificat de dreptul de deducere a TVA între data emiterii facturilor și data stornării lor, respectiv data vânzării morii de grâu, întrucât nu a avut loc o livrare de bunuri sau prestare de servicii, așa cum este prevăzut la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, **au calculat majorări și penalități de întârziere pentru aceste perioade.**

Societatea susține că, în cazul facturilor emise de SC .X. SA, a dedus TVA în baza art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv TVA devine exigibilă, iar furnizorul este obligat să factureze operațiunile de livrări de marfă sau prestări de servicii, să colecteze și să plătească TVA către bugetul de stat, chiar dacă faptul generator nu a intervenit (livrarea nu a fost realizată sau serviciul nu a fost prestat efectiv).

În contrapartidă și în virtutea principiului neutralității TVA, beneficiarul devine îndreptățit să deducă TVA facturată și datorată furnizorului chiar dacă nu a primit efectiv bunurile sau serviciile.

În opinia **SC .X. SA**, în condițiile în care tranzacțiile nu se mai pot finaliza, ambii participanți la tranzacție devin obligați să ajusteze baza de impozitare a TVA, în conformitate cu prevederile art. 138 lit.a) din Codul fiscal.

În concluzie, societatea consideră că a procedat legal la exercitarea dreptului de deducere a TVA facturată de SC .X. SA, iar ulterior la ajustarea TVA dedusă inițial în sumă de **.X. lei** și nu datorează majorări și penalități de întârziere pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturii și data stornării acesteia.

În cazul achiziției morii de grâu de la SC .X. SA, societatea susține că organele de inspecție fiscală au concluzionat, fără a preciza elementele obiective avute în vedere, că bunul moară de grâu nu a intrat efectiv în posesia sa și că nu a realizat efectiv achiziția morii de grâu, aceasta fiind realizată doar scriptic și doar pentru a stinge sumele acordate cu titlu de împrumut către SC .X. SA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a beneficiat de dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**, fără bază legală, de la data achiziției și până la data vânzării acestui bun, motiv pentru care au calculat majorări și penalități de întârziere pentru această perioadă.

Societatea susține că, faptul că moara de grâu a fost lăsată în custodia furnizorului nu conduce la concluzia că transferul de proprietate nu s-a realizat în sensul prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, transferul dreptului de proprietate dintre furnizor și beneficiar fiind confirmat de vânzarea ulterioară a bunului către SC .X. SA.



Societatea susține că achiziția morii de grâu s-a realizat în contrapartida împrumuturilor acordate pentru SC .X. SA, aceasta fiind ulterior vândută în vederea obținerii de disponibilități bănești, ocazie cu care societatea a colectat TVA mai mare decât cea dedusă la achiziție.

În concluzie, societatea consideră că a procedat legal la exercitarea dreptului de deducere a TVA la data facturării, iar pentru perioada cuprinsă între această dată și data stornării tranzacțiilor, respectiv data revânzării morii de grâu nu datorează majorări și penalități de întârziere.

Din punct de vedere formal, societatea susține că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu prezintă toate semnăturile persoanelor împuternicite să efectueze inspecția fiscală, fapt ce atrage, conform art. 46 din Codul de procedură fiscală, nulitatea acestor acte administrativ fiscale.

În concluzie, societatea solicită anularea parțială a obligațiilor fiscale stabilite în urma inspecției fiscale și anume, TVA în sumă de .X. lei, aferentă perioadei 2007-2012, impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anii 2008-2010 în sumă de .X. lei, anularea bazei impozabile stabilite suplimentar la calculul profitului impozabil (anularea pierderii fiscale) pentru anii 2011-2012 în sumă de .X. lei și anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale, respectiv TVA și impozit pe profit.

**II. Urmarea inspecției fiscale efectuate la SC .X. SA, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii Decizei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .X./2013, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

În perioada 14.02.2013 – 20.09.2013, **SC .X. SA** a fost supusă unui control tematic ca urmare a adresei nr. .X./ 2013 transmisă de Direcția Generală .X. -A.N.A.F. prin care s-au dispus verificări de specialitate la solicitarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-.X. În Dosarul penal nr. .X. , controlul finalizându-se prin Procesul verbal nr. .X./2013 , din care un exemplar a fost transmis la Direcția Generală .X. cu adresa nr. .X./2013, în vederea înaintării organelor de cercetare penală, și

Întrucât au fost stabilite implicații fiscale, organele de inspecție fiscală au decis efectuarea unei inspecții fiscale, urmare căreia s-a emis decizia de impunere contestată.

## **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată: **.X./2007 - .X./2010.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

**1)** În perioada iunie - .X. 2008 **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA, următoarele:

**1a)** În luna iunie 2008 **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în care este specificat "Auto macara tip .X." în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, pentru care societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei.**

**1b)** În baza facturii nr. .X./2008, societatea a achiziționat următoarele bunuri:

- mașină de frezat prin copiere în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- echipament debitat cu plasmă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- mașină de roluit tablă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru mijloacele fixe mai sus menționate, societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei.**

**1c)** În luna .X. 2008, în baza facturii nr. .X./2008 în valoare totală de .X. lei, societatea a înregistrat în contabilitate următoarele mijloace fixe:

- mașină de mortezat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- fierăstrău pentru debitat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- cale rulare pentru profile în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

Pentru mașina de mortezat și calea de rulare, societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile mai sus menționate nu au fost achiziționate și nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile fapt pentru care cheltuielile cu amortizarea acestor

bunuri achiziționate de la SC .X. SA în sumă totală de .X. lei, sunt nedeductibile fiscal.

2) Societatea susține că, în luna .X. 2010, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA-.X. în calitate de prestator, contractul de prestări servicii nr. .X./2010 pentru serviciile de management: logistic, marketing, economic, tehnic, comercial, producție și calitate. Ca urmare a derulării acestui contract a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, iar în perioada 2010-2012, costurile cu serviciile facturate de SC .X. SA -.X. în sumă totală de .X. lei au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre valoarea facturilor emise de SC .X. SA-.X. și cheltuielile cu salariații, în sumă de .X. lei, reprezintă pentru **SC .X. SA** o cheltuială care nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și deci nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

3) În luna .X. 2007, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA, în baza facturii nr. .X. /2007, o freză .X. în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, recepția bunului efectuându-se în baza NIR nr. .X./2008 și pentru care societatea a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că freza .X. nu a fost achiziționată în scopul realizării de venituri impozabile și au stabilit cheltuieli nedeductibile cu amortizarea acestui bun în sumă totală de .X. lei.

4) Cu ocazia analizei evoluției portofoliului de titluri de participare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada .X./2007 – .X./2012, **SC .X. SA** nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a efectuat evaluarea acestor titluri.

De asemenea, în anul 2008, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. acțiuni la SC .X. SA-.X. primite cu titlu gratuit în cursul anului 2008, fapt ce rezultă și din Raportul cu privire la situația vărsămintelor la capitalul social din data de 20.02.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de .X./2009, numărul de acțiuni este înregistrat în evidența privind portofoliul titlurilor de participare al societății, dar valoarea acestora nu a fost înregistrată în evidența contabilă a acesteia.

La data de .X./2008, **SC .X. SA** deținea un număr de .X. acțiuni la SC .X. SA -.X., astfel că îi revine un număr de .X. acțiuni cu titlu gratuit acordate conform Hotărârii nr. .X./2008 a Adunării Generale Extraordinare a

Acționarilor SC .X. SA - .X., prin care s-a hotărât acordarea cu titlu gratuit a unei acțiuni pentru .X. acțiuni deținute de acționari, valoarea nominală a acțiunilor acordate cu titlu gratuit fiind de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit OMFP nr.1752/2005 privind Reglementările contabile conforme cu directivele europene, **SC .X. SA**, pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2009, în care a înregistrat și evidențiat în contabilitate titlurile de participare (valori mobiliare) în debitul contului 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”, avea obligația de a evalua aceste investiții la intrarea în entitate, la cost de achiziție sau la valoarea stabilită prin contracte.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** nu a înregistrat în luna martie 2008 venituri din investiții financiare pe termen scurt în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea acțiunilor obținute cu titlu gratuit de la SC .X. SA - .X., ce au fost stabilite ca venituri impozabile suplimentare.

În urma celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit de plată suplimentar pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2010 în sumă totală de **.X. lei**.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** au fost calculate majorări și dobânzi de întârziere până la data de .X./2013, în sumă totală de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** au încălcat, în materia impozitului pe profit, următoarele prevederi legale:

- art. 11, art. 17, art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 67, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (7) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1), (2) și (3) lit. a), b) și c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 1 alin. (1) și art. 2 lit. d) din OPANAF nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: **.X./2007 - .X./2012**.

### **TVA deductibilă**

**1a)** În luna iunie 2008 **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în care este specificat "Auto macara tip .X." în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, bunul respectiv nefiind recepționat ci lăsat în custodia furnizorului, cu proces verbal de custodie nr..X. , iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **.X. lei**, prin decontul lunii iunie 2008, plata contravalorii mijlocului fix efectuându-se integral și anticipat prin BCR, cu OP nr. .X. /2008 în sumă de .X. lei, în care este înscrisă mențiunea: „c/v .x./2008”.

**1b)** În baza facturii nr. .X. /2008 emisă de SC .X. SA, în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, societatea a achiziționat următoarele bunuri:

- mașină de frezat prin copiere în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- echipament debitat cu plasmă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- mașină de roluit tablă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Bunurile respective au fost recepționate cu NIR nr. .X.2008 iar pentru intervalul cuprins între data facturării și data recepției au fost lăsate în custodia SC .X. SA, cu proces verbal de custodie.

În baza facturii mai sus menționate, în luna iunie 2008 societatea a dedus TVA în sumă totală de **.X. lei**, plata contravalorii mijloacelor fixe efectuându-se integral prin BRD, cu OP nr. .X./2008 în sumă de .X. lei, pe OP fiind menționat: „.X./2008”, având ca sursă încasări din activitatea de exploatare.

**1c)** În luna .X. 2008, în baza facturii nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, societatea a înregistrat în contabilitate următoarele mijloace fixe:

- mașină de mortezat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- fierăstrău pentru debitat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- cale rulare pentru profile în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Bunurile mai sus specificate au fost lăsate în custodia furnizorului, până la solicitarea livrării către beneficiar, cu proces verbal de custodie încheiat în data de .X.2008.

Mașina de mortezat și calea de rulare pentru profile au fost recepționate cu NIR nr. .X./2009, iar fierăstrăul pentru debitat a fost recepționat cu NIR nr. .X./2009.

Prin decontul lunii .X. 2008, **SC .X. SA** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă achiziției mașinii de mortezat și căii de rulare pentru profile (.X. lei + .X. lei).

Fierăstrăul pentru debitat a fost revândut, în baza facturii nr. .X./2009 către SC .X. SA - .X., cu valoarea totală de .X. lei, tranzacție pentru care **SC .X. SA** a colectat TVA în sumă de .X. lei.

Factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în valoare totală de .X. lei a fost achitată parțial, cu ordine de plată din conturile disponibile la bănci în sumă de .X. lei, suma de .X. lei provenind din utilizarea liniei de credit acordate de BRD, iar diferența de .X. lei provenind din activitatea de exploatare.

Față de achizițiile efectuate de societate și menționate la punctele 1a)-1c), organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada cuprinsă între data achiziției bunurilor și până la data recepționării lor, **SC .X. SA** a desfășurat activitatea fără mijloacele fixe înscrise în facturile nr. .X./2008, nr. .X. /2008 și nr. .X./2008 și nici nu s-au prezentat documente din care să rezulte că, în lipsa acestor utilaje, societatea a apelat la terți pentru efectuarea de operațiuni sau prelucrări mecanice care nu se pot executa decât cu utilajele respective, neprezentând situații de lucrări sau prestări servicii, iar din analiza balanței mijloacelor fixe ale societății s-a constatat că în patrimoniul societății existau utilaje asemănătoare.

În data de .X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri sunt în stare avansată de degradare, că nu au fost efectuate alte lucrări specifice pentru montaj și nu erau cuplate la sursa de energie electrică, având o vechime mai mare de 20 ani și durata normală de amortizare depășită, pentru bunurile respective cheltuiala cu amortizarea fiind calculată la furnizor.

În data de .X./2013, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații președintelui comisiei de recepție a mijloacelor fixe, care, în nota explicativă, a răspuns evaziv, menționând că aceste mijloace fixe au fost utilizate sporadic, neprecizând de ce bunurile respective nu au inscripționate numere de inventar, precum și faptul că pentru Auto Macaraua .X. nu a existat angajat deservent sau operator și nu s-au prezentat bonuri de consum pentru consumabile specifice utilajului (ulei hidraulic, piese de schimb, lichid de răcire, combustibil etc.) de la data achiziționării (.X./2008) și până la data inspecției fiscale (.X./2013).

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **SC .X. SA** nu a folosit în perioada 2007-2008 mijloacele fixe anterior menționate, bunurile nefiind achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** a procedat nejustificat la deducerea TVA în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei+.X. lei).

**1d)** În data de 05.06.2008, **SC .X. SA** în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de executant, contractul nr. .X./2008 care are ca obiect executarea unei construcții metalice complete, constând în „Depozit materiale+incintă depozit CPL-.X. mp.”, valoarea contractului fiind în sumă totală de .X. lei, inclusiv TVA.

Ca urmare, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, achitarea acestei facturi fiind efectuată în avans cu OP nr. .X./2008 – .X. lei și cu OP nr. .X./2008 – .X. lei, având ca sursă încasări din activitatea de exploatare.

În data de .X./2008, prin actul adițional înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./2008, se modifică art. 2 din contractul nr. .X./2008, în sensul că prețul contractului crește de la .X. lei la .X. lei, inclusiv TVA.

În luna octombrie 2008, în baza actului adițional mai sus menționat, **SC .X. SA** înregistrează în contabilitate factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând diferența de preț a contractului nr. .X./2008, pe care societatea o achită în avans, cu OP nr..X./2008 din contul deschis la BRD.

În luna .X. 2008, **SC .X. SA** a înregistrat în contabilitate factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de -.X. lei, de stornare a facturilor nr. .X./2008 și nr..X./2008, ca urmare a înștiințării formulate în data de .X./2008 de **SC .X. SA**, prin care se solicita rezilierea contractului nr..X./2008 din cauza întârzierii începerii lucrărilor.

**1e)** În luna .X. 2008, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, care reprezintă achiziția de oțel rotund de diverse dimensiuni de la SC .X. SA.

În luna septembrie 2009, societatea a procedat la stornarea acestei facturi, prin înregistrarea în contabilitate a facturii nr. .X./2009 în valoare de -.X. lei, emisă de SC .X. SA.

Față de operațiunile menționate la punctele 1d)-1e), organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile și serviciile menționate în facturile nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008 emise de către SC .X. SA, facturi ce au fost stornate prin facturile nr. .X./2008 și nr. .X./2009, nu au fost destinate efectiv desfășurării activității **SC .X. SA** și nu au fost destinate operațiunilor taxabile, în sensul că prestările de servicii nu au fost începute, iar bunurile nu au fost transportate, societatea nedispunând de bunurile menționate în

aceste documente ca și proprietar și nebeneficiind de serviciile facturate, în perioada de la emiterea facturilor și până la stornarea acestora.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA înscrisă în facturile nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008 (.X. lei+.X. lei+.X. lei) emise de către SC .X. SA a fost dedusă nejustificat de **SC .X. SA**, întrucât nu a avut loc o operațiune economică de livrare în sensul TVA, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 129 alin.(1), art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat TVA fără drept de deducere aferentă operațiunilor prezentate la punctele 1a)-1c) în sumă totală de **.X. lei, pentru care au fost calculate și obligații accesorii.**

În cazul operațiunilor prezentate la punctele 1d) și 1e) nu a fost stabilită TVA nedeductibilă suplimentară, dar au fost calculate accesorii pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor inițiale și data stornării acestora.

**2)** În luna .X. 2009, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA-.X. rețele .X.și o moară de grâu, în cazul acestor achiziții organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

**2a)** Cu privire la achiziția efectuată de la SC .X. SA-.X. reprezentând rețea .X., din documentele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că , în data de .X./2009, în baza actului adițional nr. .X./2009, Adunarea Generală Extraordinară a Acționarilor a SC .X. SA a aprobat următoarele:

- vânzarea către **SC .X. SA** a .X. rețele de cablu TV cu toate echipamentele necesare funcționării incluse, situate pe raza județelor .X., .X., .X., .X., .X. și .X. la prețul de .X. lei. Prețul urma să fie achitat de către **SC .X. SA** prin preluarea creditelor contractate de către SC .X. SA de la .X. SA – Sucursala .X., în baza contractului cu limită de creditare nr. .X. din data de .X./2005 și actelor adiționale aferente;
- preluarea în baza unui contract de novăție de la debitorul inițial SC .X. SA a creditelor în valoare totală de .X. lei, a dobânzilor, comisioanelor și altor speze acordate prin contractul nr. .X./2005 și actele adiționale aferente împreună cu toate garanțiile și accesoriile acestuia;
- împuternicește pe doamna .X. în calitate de director general al SC .X. SA pentru semnarea contractului de vânzare cumpărare, a contractului de novăție, schimbare debitor alături de garanți, conform celor menționate.

În data de .X./2009 a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare unde, la capitolul 3, pct. 3.2 s-a menționat: „*Prețul acestei vânzări este de .X. lei cu TVA, se achită de către cumpărător prin preluarea creditului acordat*



*societății SC .X. SA de .X. SA – Sucursala .X. vânzătorului în sumă de .X. lei, în sold la data semnării prezentului contract prin contract de novație încheiat între .X. SA – Sucursala .X. în calitate de creditor, SC .X. SA în calitate de debitor inițial și **SC .X. SA** în calitate de debitor actual. Societatea vânzătoare înțelege și declară că, prețul se consideră achitat integral prin preluarea creditului de către societatea cumpărătoare și renunță la orice fel de pretenții viitoare cu privire la plata prețului”.*

La aceeași dată, SC .X. SA a întocmit factura nr..X./2009 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, prin care se vinde către **SC .X. SA** bunul reprezentând “rețele .X.”, aceasta din urmă exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

- la data împuternicirii doamnei .X., în calitate de director general al SC .X. SA, pentru semnarea contractului de vânzare cumpărare mai sus menționat, aceasta mai deținea și calitatea de membru în Consiliul de Administrație al **SC .X. SA**.

- la data de .X./2009 acționar majoritar atât la SC .X. SA cât și la **SC .X. SA** a fost domnul .X..

- conform procesului verbal de control nr. .X./2013 întocmit de organele de inspecție fiscală ale DGFP – AIF – .X., încheiat la furnizorul SC .X. SA a rezultat că, în perioada .X. 2009 – .X. 2009, societatea a mai vândut rețele de .X. și către alte societăți din cadrul grupului de firme, astfel: SC .X. SA-.X. – .X. rețele .X., SC .X. SA-.X. - .X. rețele .X., SC .X. SA-.X. - .X. rețele .X., iar în luna .X. 2009 a vândut către SC .X. SRL .X. - .X. rețele .X.. De asemenea, în luna .X. 2009 SC .X. SA a mai efectuat vânzări de active reprezentând imobile (clădiri) către SC .X. SA-.X..

În același proces verbal de control nr. .X./2013, întocmit de organele de inspecție fiscală ale DGFP – AIF – .X., s-a menționat că SC .X. SA nu a declarat prin decontul de TVA aferent lunii .X. 2009, TVA colectată aferentă vânzărilor efectuate în această lună și nici TVA de plată aferentă lunii .X. 2009. Se concluzionează că, în mod nejustificat declararea s-a făcut cu întârziere, în luna .X. 2009, dată la care societatea se afla sub incidența Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

În data de .X./2009, conform site-ului Ministerului .X., este formulată cererea de deschidere a procedurii de insolvență de către debitoarea SC .X. SA (dosar nr. .X./2009 aflat pe rolul Tribunalului .X.).

Din cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au concluzionat următoarele:

În mod vădit, acționariatul SC .X. SA a efectuat înstrăinarea activului și pasivului societății către diverse societăți la care în mod direct sau indirect

deține controlul, creând o divizare în mod mascat, pentru ca ulterior să solicite deschiderea procedurii de insolvență. De asemenea, s-a constatat că declararea la organul fiscal a operațiunilor de plată către bugetul de stat s-a efectuat după data deschiderii procedurii reorganizării judiciare și a falimentului, pentru a nu putea fi urmărită de către organele fiscale prin aplicarea măsurilor de executare silită și de a intra sub protecția Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Organele de inspecție fiscală precizează că **SC .X. SA** a prezentat la control documente semnate de doamna .X., în calitate de director al SC .X. SA, și nu de către lichidatorul judiciar desemnat de către Tribunalului .X. în dosarul nr. .X./2009, iar respectivele documente au fost prezentate pentru a justifica efectuarea inventarierii rețelei .X. și a echipamentelor aferente, în perioada 2009-2011, perioadă în care societatea se afla sub incidența Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul tranzacției privind rețeaua .X. derulate între SC .X. SA și **SC .X. SA**, a avut loc un transfer a unei părți din activele SC .X. SA, după caz, și de pasive, ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, aportul în natură la capitalul societății, această tranzacție, din punct de vedere al TVA și în conformitate cu prevederile art.128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu constituie livrare de bunuri în cazul în care primitorul activelor este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, în speță **SC .X. SA**.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **SC .X. SA**, cu toate că scriptic era posesoarea rețelelor .X., aceasta nu le putea utiliza ca și proprietar cu drepturi depline, deoarece nu deținea licențe de retransmisie a programelor TV eliberate de autoritatea de reglementare în domeniu, tranzacția fiind doar o preluare de active și pasive ce nu face parte din sfera de aplicare a TVA și deci **SC .X. SA** nu avea dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**. Mai mult, deși **SC .X. SA** a achiziționat rețeaua .X., aceasta s-a aflat în imposibilitatea de a o utiliza în mod direct, aceasta fiind închiriată, în exclusivitate, către SC .X. SA și SC .X. SRL (societăți controlate de dl. .X.).

**2b)** În luna .X. 2009, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. SA în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei** reprezentând activul "moară de grâu", societatea exercitându-și în aceeași lună dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, dar pentru acest mijloc fix societatea nu a calculat și nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea.

Achiziția acestui bun s-a efectuat urmare a solicitării SC .X. SA, astfel:

Prin adresa nr. .X./2009 transmisă de SC .X. SA către **SC .X. SA** se propune compensarea sumelor datorate ca urmare a contractelor de împrumut nr. .X./2008 (în valoare de .X. lei) și nr. .X./2009 (în valoare de .X. lei) cu scadența de restituire în data de .X./2009, cu contravaloarea unei mori de grâu, activ de care dispune SC .X. SA, adresa fiind semnată de doamna .X., în calitate de director general al SC .X. SA și aprobată în ședința CA al **SC .X. SA** din data de 30.07.2009, potrivit procesului verbal încheiat cu acest prilej și semnat de doamna .X., în calitate de președinte al CA și doamna .X., în calitate de membru.

Din documentele prezentate de societate, rezultă că pentru mijlocul fix “moară de grâu”, au fost întocmite următoarele înscrisuri: act de predare-primire în custodie, fără număr, din data de .X./2009, adresa nr..X./2011 transmisă de **SC .X. SA** către SC .X. SA, prin care se solicită confirmarea custodiei și pregătirea bunului în vederea intrării în posesie, adresa nr. .X./2012 transmisă de SC .X. SA către **SC .X. SA**, prin care se confirmă custodia bunului și faptul că se va comunica data la care societatea va putea ridica bunul respectiv, adresa nr. .X./2012 transmisă de **SC .X. SA** către SC .X. SA prin care se solicită confirmarea custodiei de către lichidatorul judiciar al SC .X. SA-X. și stabilirea datei ridicării bunului.

În luna octombrie 2012, **SC .X. SA** a vândut activul “moară de grâu” către SC .X. SA - .X., fiind întocmită factura nr. .X./2012, fapt menționat și în notificarea nr..X./2012 transmisă către custodele bunului, SC .X. SA.

Din analiza documentelor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că doamna .X. a participat în mod direct la luarea deciziilor atât la SC .X. SA (în calitate de director general), cât și la **SC .X. SA** (în calitate de membru în CA), iar achiziția morii de grâu a fost efectuată cu scopul de a anula împrumuturile acordate societății SC .X. SA, prin contractele de împrumut menționate anterior.

Prin nota explicativă nr. .X./2013, la întrebarea privind raționamentul și scopul economic al achiziției morii de grâu, doamna .X. a răspuns în mod evaziv și fără a anexa documente prin care să justifice luarea acestor decizii.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că, atât împrumuturile acordate de **SC .X. SA** către SC .X. SA cât și achiziția morii de grâu au fost efectuate în mod vădit de către conducerea **SC .X. SA**, care cunoștea faptul că SC .X. SA a înstrăinat activele proprii către diverse societăți, la care, în mod direct sau indirect, deține controlul și ulterior a solicitat deschiderea procedurii de insolvență, astfel că, s-a stabilit că moara de grâu nu a intrat efectiv în posesia **SC .X. SA**, aceasta fiind realizată doar scriptic și doar pentru a stinge sumele acordate cu titlu de împrumut către SC .X. SA, sume care au avut drept sursă încasări din activitatea de exploatare a contestatarei

și încasări de la SSIF .X. SA, sume care, de asemenea, reprezintă restituire sold neutilizat.

**3)** În luna mai 2011, **SC .X. SA** în calitate de cumpărător, a încheiat cu SC .X. SRL în calitate de vânzător, contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./2011 care a avut ca obiect „*colaborarea părților mai sus menționate, pentru vânzarea de către vânzător pe de o parte și cumpărarea de către cumpărător pe de altă parte, de materii prime și materiale specifice fabricației cumpărătorului*”.

În baza contractului mai sus menționat, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SRL mijloace fixe și obiecte de inventar în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând mobilier pentru care au fost întocmite de furnizor facturile nr. .X. și .X./2011.

Recepția bunurilor achiziționate de la SC .X. SRL s-a efectuat cu NIR nr. .X./2011, societatea procedând la deducerea TVA aferentă achiziției bunurilor din facturile menționate, în sumă totală de **.X. lei**.

Față de cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**3a)** În cazul achiziției de mijloace fixe:

În facturile menționate și în NIR au fost înscrise următoarele bunuri (înregistrate ca mijloace fixe): cristalieră, bufete, biblioteci, dulapuri, vitrină, dresor etc. bunuri pentru care **SC .X. SA** a dedus TVA în sumă de .X. lei și au fost predate cu titlu gratuit, fără a solicita o contrapartidă, conform bonului de mișcare nr. .X./2011, domnului .X. în calitate de director general al societății, respectivul document fiind întocmit între acesta și domnul .X. .

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt obiecte de uz casnic și nu sunt destinate utilizării industriale sau obiectului de activitate al **SC .X. SA**, au fost destinate utilizării în imobilul din zona de agrement .X.-.X. ce aparține societății și utilizat de domnul .X., în perioada verificată, societatea neobținând venituri din închirierea acestui imobil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **SC .X. SA** a procedat nejustificat la înregistrarea în contabilitate și declararea unei TVA deductibile în sumă de **.X. lei** aferente achiziției mijloacelor fixe de la SC .X. SRL și precizează că societatea nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea acestora.

**3b)** În cazul achiziției de obiecte de inventar:

În facturile menționate și în NIR au mai fost înscrise bunuri care au fost înregistrate ca obiecte de inventar în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și aceste obiecte de inventar sunt obiecte de uz casnic și au fost predate pe inventar domnului .X. și utilizate în imobilul din zona de agrement .X.-.X., societatea neprezentând

documente care să justifice necesitatea, oportunitatea și utilizarea acestor bunuri în activitatea curentă.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, bunurile menționate mai sus nu au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile ci au fost puse, cu titlu gratuit, la dispoziția unei persoane fizice, fiind dedusă în mod nejustificat TVA în sumă de **.X. lei**.

Așadar, în urma celor constatate la punctele 4a) și 4b), organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei).

**4)** În luna .X. 2011, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA - .X. obiecte de inventar reprezentând mobilier în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și mijloace fixe reprezentând mobilier în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, în baza următoarelor facturi:

- factura nr. .X./ 2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând mijloc fix „colțar .X.”;

- factura nr. .X./ 2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând: bufet, comode, ciur, pat, noptiere, măști calorifere, dulapuri, măsuță hol, ramă oglindă, etc.

- factura nr. .X./ 2011 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând: comode, dulap, pat, noptieră, masă extensibilă, etc.

Recepția bunurilor achiziționate de la SC .X. SA-.X. s-a efectuat cu NIR nr. .X./ 2011 și au fost predate în aceeași dată, conform bonurilor de transfer, pe inventarul d-lui .X., în calitate de director general al societății și utilizate în imobilul din zona de agrement .X.-.X., societatea deducând TVA în sumă totală de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **SC .X. SA** a pus la dispoziția d-lui .X., imobilul din zona de agrement .X.-.X. precum și mobilierul mai sus menționat, fără a solicita o contrapartidă iar locația respectivă nu a generat venituri din închirierea acestui imobil, societatea neprezentând documente care să justifice necesitatea, oportunitatea și utilizarea acestor bunuri în activitatea curentă.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, bunurile menționate mai sus nu au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile TVA ci au fost puse cu titlu gratuit la dispoziția unei persoane fizice, fiind dedusă în mod nejustificat TVA în sumă de **.X. lei**.

**5)** În luna .X. 2010, **SC .X. SA** în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA-.X. în calitate de prestator, contractul de prestări servicii nr. .X./ 2010 pentru serviciile de management: logistic, marketing, economic, tehnic, comercial, producție și calitate.

Durata contractului a fost stabilită la un an cu începere de la .X./ 2010 iar prețul prestației era de .X. lei /lună, la care se adaugă TVA.

La încheierea acestui contract, **SC .X. SA** a fost reprezentată de doamna .X., în calitate de președinte al CA, iar SC .X. SA-.X. a fost reprezentată de dl. .X. în calitate de administrator, la data semnării contractului dl. .X. deținând atât calitatea de director general la **SC .X. SA**, cât și calitatea de administrator la SC .X. SA-.X. (perioada iunie 2010-septembrie 2012).

Contractul inițial de prestări servicii a fost modificat, de comun acord, prin următoarele acte adiționale:

- începând cu data de .X./ 2010, prin act adițional, s-a modificat prețul serviciilor prestate de la suma de .X. lei /lună, la .X. lei /lună (fără TVA).
- începând cu data de .X./ 2011, prin act adițional nr. .X./ 2011, s-a modificat prețul serviciilor prestate la suma de .X. lei /lună (fără TVA).
- începând cu data de .X./ 2011, prin act adițional nr. .X./ 2011, s-a modificat durata contractului în sensul că, s-a prelungit contractul cu un an începând cu .X./ 2011, iar începând cu data de .X./ 2011 prețul serviciilor prestate este de .X. lei /lună (fără TVA).
- începând cu data de .X./ 2011, prin act adițional nr. .X./ 2011, s-a modificat prețul serviciilor prestate la suma de .X. lei /lună (fără TVA).
- începând cu data de .X./ 2012, prin act adițional nr. .X./ 2012, s-a modificat prețul serviciilor prestate la suma de .X. lei /lună (fără TVA).
- începând cu data de .X./ 2012, prin act adițional nr. .X./ 2012, s-a modificat prețul serviciilor prestate la suma de .X. lei /lună (fără TVA).

Prin notificarea nr. .X./ 2012 transmisă de SC .X. SA, s-a comunicat încetarea contractului de prestări servicii începând cu data de .X./ 2012.

Ca urmare a derulării contractului mai sus menționat, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. facturi, în valoare totală de .X. lei, astfel:

- în anul 2010 un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei , din care TVA în sumă de .X. lei ;
- în anul 2011 un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei , din care TVA în sumă de .X. lei ;
- în anul 2012 un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei , din care TVA în sumă de .X. lei ;

În perioada 2010-2012, facturile respective au fost înregistrate de **SC .X. SA** în conturi de cheltuieli deductibile fiscal – cont 628 „Alte cheltuieli cu serviciile”.

**SC .X. SA** a prezentat, pentru perioada în care s-a derulat respectivul contract, rapoarte de activitate semnate de reprezentanții celor două societăți și foi colective de prezență întocmite de SC .X. SA (pe aceste documente

fiind înscrisă mențiunea că: „salariații au îndeplinit atribuțiile și activitățile de serviciu prevăzute la art. 2.2. din contractul nr. .X./ 2010”).

Urmare a solicitării unui control încrucișat, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP-AIF-.X. au întocmit Procesul-verbal nr. .X./ 2013 care a fost transmis cu adresa nr. .X./ 2013, prin care s-a comunicat faptul că toate cele .X. de facturi de prestări servicii emise de SC .X. SA se regăsesc înregistrate în evidența contabilă, respectiv în balanțele de verificare, jurnalele de vânzări și în deconturile de TVA în ordine cronologică, SC .X. SA a încasat prin bancă de la **SC .X. SA** suma de .X. lei, iar SC .X. SA a constituit, în perioada .X./ 2010-.X./2012, cheltuieli cu personalul care a desfășurat activități la **SC .X. SA** în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că salariații **SC .X. SA**, care au devenit, începând cu data de .X./ 2010, salariați ai SC .X. SA au desfășurat aceeași activitate și nu au intervenit modificări ale atribuțiilor posturilor acestora care să justifice necesitatea încheierii contractului de management cu SC .X. SA.

Scopul unei externalizări de servicii îl reprezintă eficientizarea activității însă, în acest caz, s-a observat că efectul a fost contrar, respectiv o majorare a cheltuielilor de exploatare (în anul 2010 cu suma de .X. lei, în anul 2011 cu suma de .X. lei, iar în anul 2012 cu suma de .X. lei) și implicit o diminuare a lichidităților **SC .X. SA**.

Din punct de vedere al eficientizării, în perioada septembrie 2010-noiembrie 2012 nu s-a constatat o creștere a veniturilor obținute, atât în cazul cifrei de afaceri, cât și al veniturilor din exploatare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre valoarea facturilor emise de SC .X. SA și cheltuielile cu salariații efectuate, în sumă de .X. lei reprezintă pentru **SC .X. SA** cheltuielile care nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, ci chiar au avut un efect contrar, rezultând ca prestările de servicii menționate mai sus nu au fost achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** a procedat nejustificat la deducerea TVA în sumă totală de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. SA în sumă de .X. lei.

**6)** În luna .X. 2007, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA, în baza facturii nr..X. /2007, o freză .X. (fără serie) în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, recepția fiind efectuată în baza NIR nr. .X./2008, iar prin decontul de TVA aferent lunii .X. 2007, societatea exercitându-și dreptul de deducere pentru suma de .X. lei.

În data de .X./2013, reprezentantul societății, dl. .X. în calitate de președinte al comisiei de recepție a mijloacelor fixe, în nota explicativă a

răspuns evaziv, neputând explica de ce pe freza respectivă nu este înscris numărul de inventar, iar caracteristicile acesteia sunt ilizibile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că freza .X. este în stare avansată de degradare, are o vechime mai mare de 20 ani și durata normală de amortizare este depășită (bunul fiind amortizat la furnizor), că nu au fost efectuate alte lucrări specifice pentru montaj și nu era cuplată la sursa de energie electrică.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **SC .X. SA** nu a prezentat documente care să justifice necesitatea, oportunitatea și utilizarea acestui mijloc fix în activitatea curentă, concluzionând că bunul menționat mai sus nu a fost achiziționat în vederea realizării de operațiuni taxabile ci în fapt societatea, prin achiziția acestui bun, justifică sumele achitate către SC .X. SA, societate la care dl. .X. deținea un procent de .X.% din capitalul social.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** a procedat nejustificat la deducerea TVA în sumă totală de .X. lei.

În concluzie, ca urmare a constatărilor de la punctele 1-6 ale prezentului subcapitol organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă totală de .X. lei.

### **TVA colectată**

1) În cazul rețelelor .X. achiziționate în luna .X. 2009 de la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost închiriate către SC .X. SA și către SC .X. SRL, rezultând următoarele:

1a) În data de .X./2009, se încheie contractul de închiriere, fără număr, între **SC .X. SA**, în calitate de proprietar și SC .X. SA în calitate de chiriaș, având ca obiect transferul dreptului exclusiv de folosință a unei părți a rețelelor .X. și a echipamentelor aferente, durata contractului fiind stabilită la 1 an de la data semnării, prețul fiind stabilit la suma de .X. lei, inclusiv TVA.

Ulterior au fost încheiate acte adiționale privind modificarea valorii și duratei contractului, după cum urmează:

- act adițional fără număr, înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./ 2009, prin care se modifică art. 4.1 din contractul de închiriere, în sensul că: „Valoarea contractului va fi facturată distinct după cum urmează: .X. lei cu TVA, la SC .X. SA .X. și .X. lei cu TVA la SC .X. SA .X. Sucursala .X.”.
- act adițional fără număr, înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./ 2010, care modifică și completează contractul de închiriere începând cu data de .X./ 2010, respectiv modifică art. 4.1 din contractul de închiriere, în sensul că: „Valoarea contractului va fi de .X. lei inclusiv TVA și va fi



*facturată distinct după cum urmează: .X. lei cu TVA, la SC .X. SA .X. și .X. lei cu TVA la SC .X. SA .X. Sucursala .X.”.*

- act adițional fără număr, neînregistrat la **SC .X. SA**, care modifică și completează contractul de închiriere începând cu data de .X./2010, respectiv modifică art. 3 din contractul de închiriere, în sensul că: *„părțile contractante, de comun acord, prelungesc perioada de folosință a bunurilor până la .X./2012”.*
- act adițional fără număr, înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./ 2011, care modifică și completează contractul de închiriere începând cu data de .X./ 2011 respectiv modifică art. 4.1 din contractul de închiriere, în sensul că: *„Valoarea contractului va fi de .X. lei inclusiv TVA și va fi facturată distinct după cum urmează: .X. lei cu TVA, la SC .X. SA .X. și .X. lei cu TVA la SC .X. SA .X. Sucursala .X.”.*
- act adițional fără număr, neînregistrat la **SC .X. SA** care modifică și completează contractul de închiriere începând cu data de .X./2012 respectiv modifică art. 4.1 din contractul de închiriere, în sensul că: *„Valoarea contractului va fi de .X. lei inclusiv TVA și va fi facturată distinct după cum urmează: .X. lei cu TVA, la SC .X. SA .X. și .X. lei cu TVA la SC .X. SA .X. Sucursala .X.”.*

În data de .X./2012, prin adresa nr. .X./ 2012, **SC .X. SA** a solicitat SC .X. SA modificarea art. 9 din contract în sensul rezilierii contractului de închiriere începând cu data de .X./2012, adresa de reziliere fiind semnată de dl. .X. în calitate de director general al **SC .X. SA** și transmisă societății chiriașe cu confirmare de primire.

Ca urmare a acestei adrese, **SC .X. SA** nu a mai înregistrat în contabilitate venituri din închirierea acestui activ și nici nu a mai procedat la colectarea TVA pentru perioada .X./2012 -.X./2012.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art. 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin adresa nr. .X./2013 au fost solicitate informații de la SC .X. SA privind modul de utilizare a rețelelor .X. în perioada .X./2012 -.X./2012, respectiv dacă acest contribuabil a obținut venituri din exploatarea acestora.

Din informațiile furnizate de SC .X. SA prin adresa înregistrată la DGFP .X. sub nr. .X./ 2013 rezultă că, în perioada .X./ 2012-.X./2012, această societate a desfășurat activitatea de operator pe piața .X. și a obținut venituri din utilizarea, în exclusivitate, a rețelelor .X. și a echipamentelor aferente, proprietate a **SC .X. SA**.

Prin nota explicativă nr. .X./ 2013 dată de d-na .X., în calitate de președinte al CA al **SC .X. SA**, se precizează că: *„Rezilierea contractului de închiriere rețele .X. încheiat cu SC .X. SA s-a făcut în urma primirii în societate a adresei din partea societății chiriașe, prin care **SC .X. SA** era înștiințată de*

*intrarea în faliment a acestei societăți. Având în vedere restanțele acumulate până la data de .X./2012 și imposibilitatea achitării facturilor emise ulterior datei de .X./ 2012, precum și prevederile contractului de închiriere – art. 9 – s-a comunicat rezilierea contractului urmând să se găsească soluții pentru închirierea rețelelor la societăți solvabile”.*

Având în vedere cele menționate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada .X./ 2012 -.X./2012, **SC .X. SA** a pus la dispoziția SC .X. SA și a .X. SA -Sucursala .X. rețelele .X.și echipamentele aferente cu titlu gratuit, fără a solicita o contrapartidă și au procedat la estimarea bazei de impunere, respectiv a contravalorii veniturilor aferente perioadei punerii la dispoziția SC .X. SA și a SC .X. SA - Sucursala .X. a rețelelor .X., având în vedere ultimul preț al contractului de închiriere menționat în actul adițional din .X./2012, act prin care valoarea contractului a fost stabilită la suma de .X. lei/lună, inclusiv TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o valoare totală a prestației de închiriere a activului rețele .X.către SC .X. SA în sumă de .X. lei (.X. lei x 6 luni), din care suma de .X. lei reprezintă venituri din închiriere iar suma de **.X. lei** reprezintă TVA colectată, estimarea bazei de impunere efectuându-se în baza prevederilor art. 67 alin. 1-5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 1 alin. 1-4 și art. 2 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, fiind utilizată în acest sens metoda serviciului și a volumului.

**1b)** În luna aprilie 2010, **SC .X. SA** a procedat la închirierea către SC .X. SRL a unei părți din rețeaua .X.și echipamentele aferente localităților .X., .X. și .X., în acest sens fiind încheiat contractul înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./2010, prețul prestației fiind stabilit la valoarea de .X. lei/lună, inclusiv TVA.

Contractul de închiriere inițial a fost modificat prin următoarele acte adiționale:

- act adițional fără număr, înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./2011, care modifică, începând cu data de .X./ 2011, prevederile art. 4.1 din contractul inițial, în sensul că: „valoarea contractului va fi de .X. lei, inclusiv TVA”.
- act adițional fără număr, neînregistrat la **SC .X. SA**, care modifică și completează contractul inițial, prin care părțile contractante, de comun acord, prelungesc perioada de folosință a bunurilor până la .X./2012.
- act adițional fără număr, neînregistrat la **SC .X. SA**, care modifică, începând cu data de .X./2012, art. 4.1 din contractul inițial, în sensul că: „valoarea contractului va fi de .X. lei, inclusiv TVA”.

Prin adresa nr. .X./2012, **SC .X. SA** a notificat SC .X. SRL asupra faptului că, se reziliază contractul de închiriere rețele .X.nr. .X./2010 începând cu .X./ 2012. Ca urmare, **SC .X. SA** nu a mai înregistrat în contabilitate venituri din închirierea acestui activ și nu a mai colectat TVA pentru perioada .X./ 2012 – .X./2012.

Rezultă că, în perioada .X./ 2012 – .X./2012, **SC .X. SA** a pus la dispoziția SC .X. SRL rețelele .X.și echipamentele aferente cu titlu gratuit, fără a solicita o contrapartidă.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, respectiv a contravalorii veniturilor aferente perioadei punerii la dispoziția SC .X. SRL a rețelelor .X., având în vedere ultimul preț al contractului de închiriere menționat în actul adițional din .X./2012 act prin care valoarea contractului a fost stabilită la suma de .X. lei/lună, inclusiv TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o valoare totală a prestației de închiriere a activului rețele .X.către SC .X. SRL în sumă de .X. lei (.X. leix6 luni), din care suma de .X. lei reprezintă venituri din închiriere iar suma de **.X. lei** reprezintă TVA colectată, estimarea bazei de impunere efectuându-se în baza prevederilor art. 67 alin. 1-5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 1 alin. 1-4 și art. 2 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, fiind utilizată în acest sens metoda serviciului și a volumului.

Așadar, având în vedere cele menționate anterior la punctele 1a) și 1b) organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei).

**2) În cazul relațiilor comerciale derulate între **SC .X. SA** și SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

**2a) În anul 2009, **SC .X. SA**, în calitate de furnizor, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de beneficiar, contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./2009, având ca obiect livrarea de aparataj electric, în valoare de .X. euro, fără TVA, plata urmând să se efectueze astfel: 50% în avans pentru lansarea în fabricație și 50% la livrare.**

În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./2009, **SC .X. SA** a emis către SC .X. SA factura nr..X./2009 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans, contravaloarea acestei facturi fiind încasată în totalitate în contul de disponibil bancar al **SC .X. SA**, cu OP nr. .X./2009, suma de .X. lei fiind utilizată pentru activitatea de exploatare.

Conform actului adițional nr. .X./2012 la contractul de vânzare-cumpărare inițial, s-a stabilit de comun acord, atât rezilierea contractului

nr..X./2009, începând cu data de .X./2012, cât și restituirea sumelor încasate de **SC .X. SA**, în conformitate cu prevederile Convenției nr. .X./2012.

Concomitent, prin adresa nr. .X./2012, SC .X. SA a fost înștiințată de **SC .X. SA** că nu mai poate furniza unele echipamente prevăzute în contractul nr. .X./2009, ca urmare a unor modificări survenite la soluția tehnică inițială, fapt acceptat de client prin adresa nr. .X./2009, solicitându-se în același timp, ca suma achitată în avans să fie restituită eșalonat, într-un interval de 6 luni, conform Convenției de eșalonare la plată nr. .X./2012, precum și plata de către **SC .X. SA** a unei dobânzi legale de .X. lei.

**2b)** În anul 2010, **SC .X. SA** a încheiat cu SC .X. SA contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./2010, având ca obiect livrarea de aparataj electric, în valoare de .X. lei, fără TVA, echipamentele și lucrările prevăzute în devizul de lucrări nefiind livrate/executate până la data încheierii procesului verbal.

În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./2010, **SC .X. SA** a emis către SC .X. SA factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans, contravaloarea acestei facturi fiind încasată în totalitate în contul de disponibil bancar al **SC .X. SA** (.X. lei în data de .X./2010 și .X. lei în data de .X./2010).

Prin actul adițional nr. .X./2012 la contractul de vânzare-cumpărare inițial, s-a stabilit de comun acord, atât rezilierea contractului nr..X./2010, cât și restituirea sumelor încasate de **SC .X. SA**, în conformitate cu prevederile Convenției nr..X./2012.

Prin Convenția de eșalonare la plată nr. .X./2012, s-a convenit eșalonarea la plată a sumei totale de .X. lei, încasată ca și avans de la SC .X. SA de către **SC .X. SA**, precum și plata de către **SC .X. SA** a unei dobânzi legale de .X. lei, urmând ca suma încasată în avans să fie restituită eșalonat, într-un interval de 6 luni de la data semnării convenției, cu finalizare în cursul lunii mai 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că dl. .X. ocupa funcția de director atât la SC .X. SA cât și la **SC .X. SA**, iar din analiza convenției de eșalonare la plată nr..X./2012, cât și a documentelor contabile, a rezultat că **SC .X. SA** a mai încasat diverse sume de bani de la SC .X. SA, după cum urmează:

- în data de .X./2011 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2011 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2011 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2011 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2011 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2012 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2012 a fost încasată suma de .X. lei;
- în data de .X./2012 a fost încasată suma de .X. lei;

- în data de .X./2012 a fost încasată suma de .X. lei.

Se precizează că au avut loc și restituiri de sume către SC .X. SA, după cum urmează:

- în data de .X./2011 a fost restituită suma de .X. lei;

- în data de .X./2011 a fost restituită suma de .X. lei;

- în data de .X./2011 a fost restituită suma de .X. lei;

- în data de .X./2012 a fost restituită suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna .X. 2011, **SC .X. SA** nu a procedat la colectarea TVA în sumă totală de .X. lei, aferentă sumei de .X. lei, reprezentând diferența dintre sumele încasate și sumele plătite către SC .X. SA, pentru aceste sume **SC .X. SA** neprezentând documente care să clarifice natura acestor încasări; conform extraselor de cont sumele încasate au reprezentat contravaloare „avans marfă” sau „factura proformă .X. avans marfă”.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste încasări reprezintă avansuri marfă.

Termenul pentru declararea și achitarea TVA de plată în sumă de .X. lei a fost data de .X./2011.

În perioada septembrie 2011 – octombrie 2012, între **SC .X. SA** și SC .X. SA au mai avut loc transferuri de disponibilități bănești, operațiuni care au fost asimilate de organele de inspecție fiscală plăților cu titluri de avansuri, pentru care societatea avea obligația de a colecta TVA, astfel:

1. În data de .X./2011, **SC .X. SA** a restituit către SC .X. SA suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

2. În data de .X./2011, **SC .X. SA** a restituit către SC .X. SA suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

3. În luna noiembrie 2011, **SC .X. SA** a încasat de la SC .X. SA suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

4. În luna aprilie 2012, **SC .X. SA** a încasat de la SC .X. SA suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

5. În data de .X./2012, **SC .X. SA** a restituit către SC .X. SA suma de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Se precizează că, pentru încasările efectuate de la SC .X. SA în anii 2011 și 2012, **SC .X. SA** nu a emis facturi de avans, iar încasările au fost efectuate pe bază de facturi proforme de avans, societatea înregistrând aceste sume în contul .X. „Creditori diverși”.

Pentru suma rămasă în sold de .X. lei, **SC .X. SA** nu a prestat servicii și nici nu a livrat bunuri către SC .X. SA iar, până la data de .X./2012, nici nu a restituit această sumă plătitorului.

Pentru operațiunile mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar TVA colectată în sumă de **.X. lei**, iar ca urmare a constatărilor de la punctele 1-2 ale prezentului subcapitol, s-a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă totală de **.X. lei**.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă totală de **.X. lei**.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei** au fost calculate majorări și dobânzi de întârziere până la data de **.X./2013**, în sumă totală de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** au încălcat, în materia TVA, următoarele prevederi legale:

- art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (2) lit. b), art. 129 alin. (3) lit. b), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 134 alin. (1), (2) și (3), art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 6, art. 67, art. 116 alin. (1) pct.1, art. 120 alin. (2)-(6) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- art. 1 alin. (1) și art. 2 lit. d) din OPANAF nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

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

#### **A) ASPECTE PROCEDURALE**

Referitor la susținerea societății potrivit căreia Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**.X./2013**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.** și Raportul de inspecție fiscală nr. **.X./2013** nu prezintă toate semnăturile persoanelor împuternicite să efectueze inspecția fiscală, fapt ce atrage, conform art. 46 din Codul de procedură fiscală, nulitatea acestor acte administrativ fiscale, organul de soluționare a contestației reține că:

- în baza ordinelor de serviciu nr. .X./2012, .X./2013 și .X./2013 echipa de inspecție fiscală desemnată pentru efectuarea controlului a fost formată din .X., .X., .X. și .X.;
- .X. a fost promovat în funcția de șef administrație adjunct începând cu data de .X./ 2013;
- .X. a fost promovat în funcția de șef serviciu începând cu data de .X./2013;
- inspecția fiscală a fost finalizată de .X. și .X. care au semnat la rubrica „întocmit” în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

Acest fapt este confirmat și de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./2014.

Conform prevederilor art. 43 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;***
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

Totodată, conform prevederilor art. 46 din același act normativ:

**“Nulitatea actului administrativ fiscal**

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu*

*excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Pentru detalierea celor de mai sus, precizăm că trăsăturile generale ale nulității au ca efect producerea unei vătămări și respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată decât prin anularea actului, situație care nu se circumscrie speței.

Având în vedere că, din reglementările legale invocate reiese că nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă și de lipsa semnăturilor persoanelor împuternicite ale organului fiscal, se reține că în cauză nu este vorba de lipsa semnăturilor, ci de semnătura a doi reprezentanți ai organului fiscal din cei patru care au început inspecția fiscală, însă, acest lucru este justificat de faptul că persoanele care nu au semnat actul administrativ fiscal contestat și-au încetat, respectiv și-au modificat raporturile de serviciu înainte de finalizarea inspecției fiscale la **SC .X. SA**, prin una din formele prevăzute la Cap. 9 din Legea nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, argumentul contestatarii potrivit căruia actul administrativ fiscal este nul întrucât a fost semnat doar de doi membrii ai echipei de inspecție fiscală din cei patru, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

## **B) ASPECTE DE FOND**

### **1) Referitor la impozitul pe profit aferent:**

- cheltuielilor cu amortizarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA în sumă totală de **.X. lei**;

- cheltuielilor cu prestările de servicii de management achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă totală de **.X. lei**;

- cheltuielilor cu amortizarea frezei .X. achiziționată de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei**;

precum și la TVA aferentă:

- achizițiilor de bunuri de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei**;

- achizițiilor de servicii de management achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă de **.X. lei**;

- frezei .X. achiziționată de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei**;

- bunurilor achiziționate de la SC .X. SRL în sumă totală de **.X. lei**;

- bunurilor achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă de **.X. lei** ;

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu**



**privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nu se face dovada că aceste bunuri și servicii au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.**

**Perioada verificată: - pentru impozitul pe profit: 2007-2010;  
- pentru TVA: 2007-2012.**

**În fapt**, în perioada iunie - .X. 2008 **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA, următoarele bunuri:

- cu factura nr. .X./2008, în care este specificat: "Auto macara tip .X." în valoare totală de .X. lei, pentru care societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei**;

- cu factura nr. .X. /2008:

- mașină de frezat prin copiere în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- echipament debitat cu plasmă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- mașină de roluit tablă în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru mijloacele fixe mai sus menționate, societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă de **.X. lei**.

- cu factura nr. .X./2008 în valoare totală de .X. lei, societatea a achiziționat următoarele mijloace fixe:

- mașină de mortezat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- fierăstrău pentru debitat în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- cale rulare pentru profile în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Pentru mașina de mortezat și calea de rulare, societatea a calculat și înregistrat în contabilitate cheltuială cu amortizarea în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile mai sus menționate nu au fost achiziționate și nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile ale societății și au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA, în sumă totală de **.X. lei**. Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă achizițiilor de bunuri de la SC .X. SA.

De asemenea, în luna .X. 2007, **SC .X. SA** a achiziționat de la SC .X. SA, în baza facturii nr. .X. /2007, o freză .X. în valoare totală de .X. lei, din

care TVA în sumă de .X. lei, recepția bunului efectuându-se în baza NIR nr. .X./2008 și pentru care societatea a calculat și înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că freza .X. nu a fost achiziționată în scopul realizării de venituri impozabile și au stabilit cheltuieli cu amortizarea acestui bun, în sumă totală de .X. lei, ca nedeductibile la calculul profitului impozabil și de asemenea, nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă achiziției frezei .X. în sumă de .X. lei.

În luna .X. 2010, **SC .X. SA** în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA-.X. în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr..X./ 2010 pentru serviciile de management: logistic, marketing, economic, tehnic, comercial, producție și calitate. Ca urmare a derulării contractului mai sus menționat, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 48 facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În perioada 2010-2012, costurile cu serviciile facturate de SC .X. SA-.X. în cuantum de .X. lei au fost înregistrate de societate pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre valoarea facturilor emise de SC .X. SA-.X. și cheltuielile cu salariații SC .X. SA care au desfășurat aceeași activitate conform atribuțiilor prevăzute în fișa postului, în sumă de .X. lei, reprezintă pentru **SC .X. SA** o cheltuială care nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și deci nedeductibilă fiscal.

Din totalul cheltuielilor cu salariații, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, pe anul 2010, cheltuieli în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor cu salariații în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, în anul 2011, societatea a achiziționat mijloace fixe, obiecte de inventar și mobilier de la SC .X. SRL și SC .X. SA-.X., exercitându-și dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei , în baza facturilor emise de furnizori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente care să justifice achiziția efectivă în scopul operațiunilor taxabile a mijloacelor fixe, obiectelor de inventar și mobilierului, acestea fiind puse în mod gratuit la dispoziția domnului .X., în calitate de director general al societății, astfel că, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...]”.*

coroborat cu pct. 22 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor [...]”.*

Din dispozițiile legale sus citate, se reține că sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Pentru TVA sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ:

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

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

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, au rezultat următoarele aspecte:

**SC .X. SA** a achiziționat diverse utilaje și instalații destinate activității proprii de producție de la SC .X. SA și SC .X., respectiv: macara tip .X., mașină de frezat prin copiere, echipament debitat tablă cu plasmă, mașină de roluit tablă, mașină mortezat, cale rulare profile și freză tip .X., pentru care societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei+.X. lei+.X. lei).

Se reține că societatea nu a făcut dovada că avea nevoie de astfel de utilaje și instalații tehnice, aceasta mai deținând mijloace fixe similare, și nici nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste bunuri au fost utilizate în activitatea proprie.

De asemenea, în cazul macaralei tip .X., societatea nu avea angajat deservent sau operator și nu existau bonuri de consum pentru consumabile. Cât privește bonurile de consum atașate de contestatară la contestație, organul de soluționare a contestației reține că acestea cu denotă faptul că motorina consumată a fost destinată macaralei la care se face referire doar prin simplul fapt că pe fiecare exemplar se precizează “.X.”.

Mai mult, toate achizițiile efectuate au fost lăsate în custodia vânzătorului, respectiv SC .X. SA, conform procesului verbal de custodie încheiat, prin care se menționează că utilajele vor intra în custodia furnizorului până la solicitarea livrării de către beneficiar.

De asemenea, potrivit constatărilor de la data de .X./2013, utilajele achiziționate se află în stare avansată de degradare, ca urmare, nu se face dovada că societatea a pus în funcțiune mașinile, utilajele și echipamentele achiziționate, astfel că, potrivit art. 24 alin. (11) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora amortizarea se calculează de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și deci, cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate nu se justifică. Ca urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, nu pot fi reținute argumentele societății privind faptul că aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală nu au la bază evaluări cu caracter tehnic, condiția pentru calcularea și înregistrarea pe cheltuieli a amortizării fiind punerea în funcțiune a mijloacelor fixe achiziționate.

De asemenea, se reține că, **SC .X. SA** în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA-X. în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr. .X./ 2010 pentru serviciile de management: logistic, marketing, economic, tehnic, comercial, producție și calitate, pentru care a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, din care pe anul 2010 în sumă de **.X. lei**.

În paralel, SC .X. SRL a preluat de la **SC .X. SA** un număr de salariați, personal care a fost angajat la prestatorul SC .X. SA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre valoarea facturilor emise de SC .X. SA-X. și cheltuielile cu salariații, pe anul 2010, în sumă de .X. lei, reprezintă pentru **SC .X. SA** cheltuială care nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, deci nedeductibilă fiscal.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au constatat că SC .X. SA ar urma să primească, în contrapartida serviciilor prestate, o altă remunerație, mai mică, decât cea prevăzută în contractul cadru și în actele adiționale, remunerație facturată către **SC .X. SA** și pentru care prestatorul a înregistrat și declarat veniturile obținute, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că, în situația în care **SC .X. SA** ar fi realizat ea însăși aceste servicii cu salariații care au fost trimiși la SC .X. SA pentru prestarea unor astfel de servicii, cheltuielile cu aceste servicii ar fi fost la nivelul cheltuielilor efectuate cu drepturile salariale.

Mai mult, se reține că din verificarea încrucișată realizată la SC .X. SA a rezultat că, persoanele care au fost trimise și angajate la SC .X. SA au prestat aceste servicii conform fișei postului.

Astfel, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre suma facturată de prestator și cheltuielile cu salariații SC .X. SA care au prestat aceste servicii este nedeductibilă, aceste cheltuieli nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește TVA se rețin următoarele:

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

**În ceea ce privește achizițiile de mijloace fixe și obiecte de inventar de la SC .X. SA și SC .X. SA**, așa cum s-a analizat mai sus, societatea nu a făcut dovada că îi erau necesare astfel de utilaje și instalații tehnice, aceasta mai deținând mijloace fixe similare, și nu a prezentat documente din care să rezulte că a desfășurat activitate cu acestea, în scopul realizării de operațiuni taxabile.

**Referitor la achizițiile de obiecte de inventar reprezentând mobilier de la SC .X. SRL și SC .X. SA-X.**, se reține că aceste bunuri (cristalieră,

bufete, biblioteci, dulapuri, vitrină, dresor, colțar Alina, comode, pat, noptiere, masă extensibilă, etc.) au fost puse la dispoziția persoanei fizice .X., cu titlu gratuit, pentru dotarea imobilului situat în loc. .X., zona .X., fără a solicita o contrapartidă de unde reiese că achizițiile nu au fost efectuate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia „*pentru achiziția de la SC .X. SRL și SC .X. SA a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar reprezentând mobilier pentru dotarea unei părți a unui imobil situat în loc. .X., zona .X. în suprafață construită de .X. mp. având ca destinație parțială, locuință de serviciu pentru administratorul (directorul general) al SC .X. SA și soția acestuia, de asemenea salariată a societății, aceștia nedeținând proprietăți pe raza municipiului .X. sau în zone apropiate, precum și de locuință de protocol pentru întâlnirile de afaceri sau pentru cazarea unor parteneri, beneficiază de dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, având în vedere că obiectele de mobilier au fost și au rămas în proprietatea SC .X. SA indiferent de persoana desemnată cu gestionarea acestora și nu a existat niciun transfer de proprietate asupra acestor bunuri între SC .X. SA și directorul general*”, organul de soluționare a contestației reține că simpla afirmație a contestatarii fără însă să depună în susținere documente din care să rezulte demersurile întreprinse în acest sens, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Deși, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că imobilul pentru care s-au efectuat achizițiile în cauză a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile, acesta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să demonstreze cu documente că imobilul a fost utilizat ca punct de lucru în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, învederăm faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se

precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/ dobândească bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Astfel, organul de soluționare reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

**De asemenea, în ceea ce privește prestările de servicii de management achiziționate de la SC .X. SA-.X.,** așa cum s-a analizat mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că salariații **SC .X. SA**, care au devenit, începând cu data de .X./ 2010, salariați ai SC .X. SA, au prestat aceleași servicii ca și cele pe care le-ar fi realizat în calitate de angajați la **SC .X. SA** și nu au intervenit modificări ale atribuțiilor posturilor acestora care să justifice necesitatea încheierii contractului de management cu SC .X. SA.

Ca urmare, diferența dintre valoarea facturilor emise de SC .X. SA și cheltuielile efectuate cu salariații, în sumă totală de .X. lei, a majorat nejustificat cheltuielile, de unde rezultă că prestările de servicii astfel achiziționate nu se justifică ca fiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Prin urmare, TVA în sumă totală de **.X. lei** aferentă serviciilor facturate de SC .X. SA în sumă de .X. lei, nu este deductibilă.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile contestatara trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate anterior, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent:

- cheltuielilor cu amortizarea bunurilor achiziționate de la SC .X. SA în sumă totală de **.X. lei;**
  - cheltuielilor cu prestările de servicii de management achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă totală de **.X. lei;**
  - cheltuielilor cu amortizarea frezei .X. achiziționată de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei;**
- precum și pentru TVA în sumă totală de .X. lei, compusă din:
- TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei;**
  - TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii de management achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă de **.X. lei;**
  - TVA deductibilă aferentă frezei .X. achiziționată de la SC .X. SA în sumă de **.X. lei;**
  - TVA deductibilă aferentă bunurilor achiziționate de la SC .X. SRL în sumă totală de **.X. lei;**
  - TVA deductibilă aferentă bunurilor achiziționate achiziționate de la SC .X. SA-.X. în sumă de **.X. lei .**

**2)** Referitor la veniturile din investiții financiare constând în venituri din acțiuni primite de la SC .X. SA-.X. în sumă de **.X. lei,**

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la veniturile impozabile stabilite suplimentar, în condițiile în care în baza Hotărârii AGEA nr. .X./2008 a avut loc transferul cu titlu gratuit a unui număr de .X. acțiuni de la SC .X. SA-.X. la SC .X. SA.**

**În fapt,** la data de .X./2008, **SC .X. SA** deținea un număr de .X. acțiuni la SC .X. SA-.X., astfel că **SC .X. SA** i-a revenit un număr de .X. acțiuni cu titlu gratuit acordate conform Hotărârii nr. .X./2008 a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor SC .X. SA-.X., prin care s-a hotărât acordarea cu titlu gratuit a unei acțiuni pentru .X. acțiuni deținute de acționari, valoarea nominală a acțiunilor acordate cu titlu gratuit fiind de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit OMFP nr. 1752/2005 privind Reglementările contabile conforme cu directivele europene, **SC .X. SA**, pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2009, în care a înregistrat și evidențiat în contabilitate titlurile de participare (valori mobiliare) în debitul contului .X. „Alte investiții pe termen scurt și creanțe



asimilate”, avea obligația de a evalua la intrarea în entitate a acestor investiții la cost de achiziție sau la valoarea stabilită prin contracte.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC .X. SA** nu a înregistrat în luna martie 2008 venituri din investiții financiare pe termen scurt în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea acțiunilor obținute cu titlu gratuit de la SC .X. SA-.X., ce au fost stabilite ca venituri impozabile suplimentare.

**În drept**, art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

coroborat cu pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

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

De asemenea, în speță sunt incidente prevederile art. 20, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:*  
*b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni*

*deținute la societăți afiliate, titluri de participare și investiții deținute ca imobilizări, înregistrate astfel potrivit reglementărilor contabile. **Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana .X. la care se dețin titlurile de participare;***”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare și investiții deținute ca imobilizări, înregistrate astfel potrivit reglementărilor contabile sunt venituri neimpozabile. Aceste venituri însă devin impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana .X. la care se dețin titlurile de participare.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, reiese că la data de .X./2009 societatea a înregistrat în portofoliu acțiunile transmise gratuit de la SC .X. SA-.X., în baza Hotărârii nr. .X./2008 a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor SC .X. SA-.X., însă nu a înregistrat în contabilitate valoarea acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 30 iunie 2009, societatea a înregistrat și evidențiat în contabilitate titlurile de participare (valori mobiliare) în debitul contului 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”, având obligația de a evalua aceste titluri la data intrării în societate ca investiții la cost de achiziție sau la valoarea contractuală.

Astfel, se reține că speței în cauză nu-i sunt incidente prevederile art. 20, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în cauză societatea a înregistrat și evidențiat în contabilitate noi titluri de participare, iar nu diferențe de valoare ale titlurilor existente astfel cum se precizează limitativ în actul normativ invocat..

Ca urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile ca urmare a transferului cu titlu gratuit a celor .X. acțiuni de la SC .X. SA-.X., astfel că, în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent veniturilor din investiții financiare (venituri din acțiuni primite de la SC .X. SA-.X.) în sumă de **.X. lei**.

**Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit**, se reține că, la Cap. III, pct. 1) și pct. 2) s-a decis respingerea contestației ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în cuantum de .X. lei, și având în vedere principiul de drept conform căruia: *“accesoriul urmează principalul”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.450/2013 se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru accesoriile aferente impozitului pe profit, ținând cont și de faptul că prin contestație societatea nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestora.

**3) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând TVA colectată suplimentar în cazul relațiilor comerciale derulate între SC .X. SA și SC .X. SA,**

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă pentru avansurile încasate de la SC .X. SA, în perioada 2009-2012, societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la momentul încasării, în condițiile în care nu s-au prezentat documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, așa cum s-a prezentat la cap. II, TVA colectată, pct. 2) din prezenta decizie, **SC .X. SA**, în calitate de furnizor și SC .X. SA, în calitate de beneficiar, au încheiat contractele de vânzare-cumpărare nr..X./2009 și nr. .X./2010, având ca obiect livrarea de aparataj electric.

În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./2009, **SC .X. SA** a emis către SC .X. SA factura nr..X./2009 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans, contravaloarea acestei facturi

fiind încasată în totalitate în contul de disponibil bancar al **SC .X. SA**, cu OP nr. .X./2009, suma de .X. lei fiind utilizată pentru activitatea de exploatare.

Conform actului adițional nr. .X./2012 la contractul de vânzare-cumpărare inițial, s-a stabilit de comun acord, atât rezilierea contractului nr. .X./2009, începând cu data de .X./2012, cât și restituirea sumelor încasate de **SC .X. SA**, în conformitate cu prevederile Convenției nr. .X./2012.

Concomitent, prin adresa nr. .X./2012, SC .X. SA a fost înștiințată de **SC .X. SA** că nu mai poate furniza unele echipamente prevăzute în contractul nr. .X./2009 ca urmare a unor modificări survenite la soluția tehnică inițială, fapt acceptat de client prin adresa nr. .X./2009, solicitându-se în același timp, ca suma achitată în avans să fie restituită eșalonat, într-un interval de 6 luni, conform Convenției de eșalonare la plată nr. .X./2012, precum și plata de către **SC .X. SA** a unei dobânzi legale de .X. lei.

În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./2010, **SC .X. SA** a emis către SC .X. SA factura nr. .X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând avans, contravaloarea acestei facturi fiind încasată în totalitate în contul de disponibil bancar al **SC .X. SA** (.X. lei în data de .X./2010 și .X. lei în data de .X./2010).

Prin actul adițional nr. .X./2012 la contractul de vânzare-cumpărare inițial, s-a stabilit de comun acord, atât rezilierea contractului nr. .X./2010, cât și restituirea sumelor încasate de **SC .X. SA**, în conformitate cu prevederile Convenției nr. .X./2012.

Prin Convenția de eșalonare la plată nr. .X./2012, s-a convenit eșalonarea la plată a sumei totale de .X. lei, încasată ca și avans de la SC .X. SA de către **SC .X. SA**, precum și plata de către **SC .X. SA** a unei dobânzi legale de .X. lei, urmând ca suma încasată în avans să fie restituită eșalonat, într-un interval de 6 luni de la data semnării convenției, cu finalizare în cursul lunii mai 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011-2012 **SC .X. SA** a mai încasat și restituit diverse sume de bani de la SC .X. SA, pentru aceste sume **SC .X. SA** neprezentând documente care să clarifice natura acestor încasări; conform extraselor de cont sumele încasate au reprezentat contravaloare „avans marfă” sau „factura proformă .X. avans marfă”.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste încasări reprezintă avansuri marfă. **SC .X. SA** nu a emis facturi de avans, iar încasările au fost efectuate pe bază de facturi proforme de avans, societatea înregistrând aceste sume în contul .X. „Creditori diverși”.

Pentru suma neachitată rămasă în sold de .X. lei, pentru care **SC .X. SA** nu a prestat servicii și nici nu a livrat bunuri către SC .X. SA iar, până la data de .X./2012, nici nu a restituit această sumă plătitorului, organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

**În drept**, pentru perioada verificată, sunt aplicabile prevederile privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

***“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”***

coroborate cu prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.b) din același act normativ, care precizează:

***“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.***

***(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine: [...]***

***b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege, iar **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator și la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Astfel, se reține că societatea contestatară avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de la SC .X. SA pentru livrările ulterioare, la momentul încasării.

Se reține că, **SC .X. SA** a încasat sume de bani de la SC .X. SA, în perioada .X. 2011 – octombrie 2012, cu titlu de avans, conform mențiunilor din extrasele de cont bancar: „avans marfă” sau „factura proformă .X. avans marfă”.

Având în vedere că, în aceeași perioadă, **SC .X. SA** a mai încasat și restituit diverse sume de bani de la SC .X. SA, pentru aceste sume societatea

neprezentând documente care să clarifice natura acestor încasări, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă avansuri și au calculat TVA colectată suplimentară în sumă de **.X. lei**, având în vedere că exigibilitatea TVA intervine la momentul a încasării avansurilor.

Referitor la susținerea contestatarei, conform căreia aceste sume nu reprezintă avansuri încasate pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, ci împrumuturi care urmează a se restitui creditorului SC .X. SA și nu intră în sfera de aplicare a TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere mențiunile din extrasele de cont bancar, precum și faptul că nici la inspecția fiscală și nici la soluționarea contestației pe calea administrativă de atac societatea nu a prezentat documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru avansurile încasate de la SC .X. SA, la momentul încasării acestora, rezultă că obligația fiscală stabilită de organele de inspecție fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, este legal stabilită, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din 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. SA** pentru acest capăt de cerere.

#### **4) Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

**.X. lei** – TVA deductibilă aferentă achizițiilor de rețele .X.de la SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA deductibilă aferentă achiziției morii de grâu de la SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA colectată aferentă închirierii de rețele .X.către SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA colectată aferentă închirierii de rețele .X.către SC .X. SRL;

și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente TVA,

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul contestației în condițiile în care, Procesul verbal nr. .X./2013 în baza căruia s-a extins inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013 care a stat la baza emiterii Decizei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2013,**

**contestată, au fost înaintate P.Î.C.C.J.-D.I.I.C.O.T.-.X., având în vedere că inspecția fiscală a fost efectuată la solicitarea acestei instituții, iar prin adresa din .X./2014, aceasta a comunicat DGSC că, în Dosarul penal nr. .X. , s-a început urmărirea penală împotriva conducerii și acționariatului SC .X. SA.**

**În fapt,** urmare inspecției fiscale efectuate la **SC .X. SA** pentru perioada .X./2007 – .X./2012, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de rețele .X. și activului moară de grâu de la SC .X. SA-.X., întrucât în cazul tranzacției privind rețeaua .X. derulată între SC .X. SA-.X. și **SC .X. SA**, a avut loc un transfer al unei părți din activele și pasivele SC .X. SA-.X., ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, aportul în natură la capitalul societății, această tranzacție, din punct de vedere al TVA și în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, neconstituind livrare de bunuri în cazul în care primitorul activelor este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, în speță **SC .X. SA**, astfel încât aceasta din urmă nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei. În cazul achiziției morii de grâu, aceasta fiind realizată doar scriptic și doar pentru a stinge sumele acordate cu titlu de împrumut către SC .X. SA, astfel că, între data achiziției bunului (.X. 2009) și data revânzării lui (octombrie 2012), **SC .X. SA** a beneficiat nejustificat de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA colectată în sumă de .X. lei, aferentă închirierii de rețele .X. către SC .X. SA-.X. și SC .X. SRL, întrucât în perioada .X./ 2012 - .X./2012, **SC .X. SA** a pus la dispoziția celor două societăți rețele .X. fără a solicita o contrapartidă, nemaiînregistrând în contabilitate venituri din închirierea acestor rețele și nici nu a mai procedat la colectarea TVA aferentă.

În data de .X./2008, **SC .X. SA** în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de executant, contractul nr. .X./2008 care are ca obiect executarea unei construcții metalice complete, constând în „Depozit materiale+incintă depozit CPL-.X. mp.”, valoarea contractului fiind în valoare totală de .X. lei, inclusiv TVA.

Ca urmare a contractului mai sus menționat, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, achitarea acestei facturi fiind efectuată în avans cu OP nr. .X./2008 – .X. lei și cu OP nr. .X./2008 – .X. lei, având ca sursă încasări din activitatea de exploatare.

În data de .X./2008, prin actul adițional înregistrat la **SC .X. SA** sub nr. .X./2008, se modifică art. 2 din contractul nr. .X./2008, în sensul că prețul contractului crește de la .X. lei la .X. lei, inclusiv TVA.

În luna octombrie 2008, în baza actului adițional mai sus menționat, **SC .X. SA** înregistrează în contabilitate factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând diferența de preț a contractului nr. .X./2008, pe care societatea o achită în avans, cu OP nr. .X./2008 din contul deschis la BRD.

În luna .X. 2008, **SC .X. SA** a înregistrat în contabilitate factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SA în sumă totală de -.X. lei, prin care stornează facturile nr. .X./2008 și nr. .X./2008, ca urmare a înștiințării formulate în data de .X./2008 de **SC .X. SA**, prin care se solicita rezilierea contractului nr. .X./2008 din cauza întârzierii începerii lucrărilor.

De asemenea, în luna .X. 2008, **SC .X. SA** a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2008 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, care reprezintă achiziția de oțel rotund de diverse dimensiuni de la SC .X. SA.

În luna septembrie 2009, societatea a procedat la stornarea acestei facturi, prin înregistrarea în contabilitate a facturii nr. .X./2009 în valoare de -.X. lei, emisă de SC .X. SA.

Față de operațiunile menționate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile și serviciile menționate în facturile nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008 emise de către SC .X. SA, facturi ce au fost stornate prin facturile nr. .X./2008 și nr. .X./2009, nu au fost destinate efectiv desfășurării activității **SC .X. SA** și nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, în sensul că prestările de servicii nu au fost începute iar bunurile nu au fost transportate, societatea nedisponând de bunurile menționate în aceste documente ca și proprietar și nebeneficiind de serviciile facturate, în perioada de la emiterea facturilor și până la stornarea acestora.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA înscrisă în facturile nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008 (.X. lei+.X. lei+.X. lei) emise de către SC .X. SA a fost dedusă nejustificat de **SC .X. SA**, întrucât nu a avut loc o operațiune economică de livrare în sensul TVA, în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 129 alin.(1), art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au fost calculate accesoriile pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor inițiale și data stornării acestora.



Verificarea **SC .X. SA** s-a efectuat urmare adresei nr. .X./ 2013 transmisă de Direcția Generală .X. -A.N.A.F. prin care s-au dispus verificări de specialitate la solicitarea P.Î.C.C.J.-D.I.I.C.O.T.-.X. în Dosarul penal nr. .X., rezultatele fiind transmise la Direcția Generală .X. cu adresa nr. .X./2013.

De asemenea, Direcția Generală .X. a înaintat Procesul verbal .X./2013 către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-D.I.I.C.O.T.-.X. cu adresa nr. .X./2013, urmare solicitării instituției menționate efectuată în interesul soluționării Dosarului penal nr. .X..

Prin adresa nr. .X./2014, organul de soluționare a contestației a solicitat Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție-D.I.I.C.O.T.-.X. stadiul cercetărilor penale ce se efectuează ca urmare a Procesului verbal .X./2013 întocmit de ANAF- Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în dosarul penal nr. .X./2007, iar prin adresa din .X./2014, instituția menționată a precizat că, față de conducerea și acționariatul **SC .X. SA** s-a început urmărirea penală în cauză.

De asemenea, se precizează că la dosar se așteaptă ca Direcția Generală .X. din cadrul ANAF să depună declarația de constituire de parte civilă și cererea de pretenții împotriva persoanelor responsabile de prejudiciul evidențiat prin actul de verificare și se specifică faptul că orice obiecțiuni și contestații formulate împotriva procesului verbal de specialitate trebuie promovate în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, fiind vorba despre un mijloc de probă ordonat în scopul soluționării unui dosar penal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care 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 carei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie data în procedura administrativă;[...]***” .

Potrivit prevederilor legale invocate, organul de soluționare a contestației poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are

Înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată reprezentând TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, 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, între SC .X. SA și furnizorii acesteia afiliați s-au derulat tranzacții nereale, respectiv au avut loc achiziții de bunuri existând suspiciunea că operațiunile au fost doar scriptice, precum și achiziții de rețele .X.sub forma unui transfer de active și pasive ale societății afiliate, care, ulterior, au fost închiriate persoanelor juridice de la care au fost achiziționate, fără a se înregistra venituri din închiriere și fără a se deduce/colecta TVA.**

Se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF- Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. au întocmit Procesul verbal .X./2013 , ce a fost înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - D.I.I.C.O.T. - .X. cu adresa nr..X./2013, urmare solicitării verificării de către instituția menționată, efectuată în interesul soluționării Dosarului penal nr..X..

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

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*”.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două 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, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei

optime realizări a .X., fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

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

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

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (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. 449/26.10.2004, 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 înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca*

*procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

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 înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

De asemenea, pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013, statuează că :

***“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua***

***procedura administrativă, în condițiile art.213, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea laturii penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei** reprezentând :

**.X. lei** – TVA deductibilă aferentă achizițiilor de rețele .X.de la SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA deductibilă aferentă achiziției morii de grâu de la SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA colectată aferentă închirierii de rețele .X.către SC .X. SA-.X.;

**.X. lei** – TVA colectată aferentă închirierii de rețele .X.către SC .X. SRL, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește accesoriile în cuantum de **.X. lei** aferente TVA în sumă de .X. lei, pentru care s-a pronunțat soluția de suspendare a contestației pe cale administrativă, precum și aferente TVA din facturile emise de SC .X. S.A, stornate ulterior, în baza principiului de drept conform căruia: *“accesoriul urmează principalul”*, se va suspenda procedura de soluționare a cauzei pe calea administrativă și pentru acestea.

**5) Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2012 cu suma de .X. lei,**

**Cauza supusă soluționării este dacă ANAF, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra dispoziției de măsuri, în condițiile în care diminuarea pierderii fiscale este sub cuantumul de 5 milioane lei prevăzut de legislația în vigoare, la data formulării contestației.**

**În fapt,** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală au diminuat pirderea fiscală pentru anii 2011-2012, cu suma de .X. lei, societatea contestând această măsură și solicitând anularea pierderii fiscale suplimentare.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) și c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014:

Art. 209

**“Organul competent**

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;*

*[...]*

***c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.”***

coroborat cu pct. 5.6. din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, care stipulează:

***“5.6. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se***

**diminuează pierderea.** *Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura .X. a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competență de soluționare pentru contestațiile care au ca obiect [...] măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare.

De asemenea, art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

Art. 26

**“Pierderi fiscale**

*(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

**În concluzie, întrucât impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2011-2012 nu influențează niciodată pierderea fiscală stabilită în anii următori, în vreme ce pierderea fiscală stabilită se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi, potrivit art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare a contestației aparține structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., suma cu care se diminuează pierderea fiscală fiind sub cuantumul de 5 milioane lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a), precum și a prevederilor art. 216 alin. (1) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.1 și pct. 11.1 lit. a) și pct. 5.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, se:

## DECIDE

**1) Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – accesorii aferente impozit pe profit;
- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata.

**2) Suspendarea soluționării contestației** formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei – accesorii aferente TVA.

soluționarea contestației urmând a fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

**3) Constatarea necompetenței DGSC pentru soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014** și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere la organul fiscal emitent al actului atacat în vederea înaintării organului de soluționare competent.

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

DIRECTOR GENERAL,