



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 362 / 2015  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.R.L. din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.A-SLP 1871/01.09.2015**

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./ 28.08.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1871/01.09.2015, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L., cu sediul în .X., .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr..X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./22.07.2015 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-.X./22.07.2015”) emisă de Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 29.07.2015, potrivit confirmării de primire nr..X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, în original, la Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv 20.08.2015, unde a fost înregistrată sub nr..X..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L.

**I. S.C. .X. S.R.L. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata impozitului pe profit în sumă de .X. lei și taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestor debite stabilite suplimentar de plată, pentru următoarele motive:**

Societatea susține că stabilirea bazelor de impozitare suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată s-a bazat pe *descrierea narativă* a comportamentului fiscal neadecvat al unor furnizori ai S.C. .X. S.R.L. efectuată de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală .X. și pe verificările încrucișate și nu pe relevanța stării de fapt fiscale, respectiv pe aprecierea conținutului economic al tuturor operațiunilor pe care le-a desfășurat cu acești furnizori, așa cum prevăd dispozițiile art.6 din Codul de procedură fiscală și ale pct.102.1 din Normele de aplicare ale Codului de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține că, în perioada supusă verificării, printr-o fraudă de tip carusel, o serie de societăți comerciale, care au avut calitatea de furnizori ai S.C. .X. S.R.L., au obținut ilegal rambursări de taxă pe valoarea adăugată, echipa de inspecție fiscală refuzând deductibilitatea cheltuielilor cu materia primă respectivă (carcase de porc) și a taxei pe valoarea adăugată aferentă prezumând că S.C. .X. S.R.L. „știa sau putea să știe că marfa achiziționată prin intermediul acestor societăți” face obiectul unor acte de evaziune fiscală, fără a stabili însă elemente obiective care să permită să concluzioneze acest fapt, în condițiile în care societatea a făcut obiectul unor verificări încrucișate legate de operațiunile desfășurate cu acești furnizori, verificări care au stabilit că toate aceste tranzacții au fost

reale, au avut conținut economic și au fost însoțite de documentele prevăzute de lege, ceea ce probează faptul că S.C. .X. S.R.L. a fost un cumpărător de bună credință.

Mai mult, societatea susține că lipsa implicării în activitatea infracțională a acestor furnizori rezultă fără echivoc din Rechizitoriul întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosarul nr..X./P/2013, respectiv atât S.C. .X. S.R.L. cât și reprezentantul legal nu au nicio calitate procesuală.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, societatea precizează că înțelege să conteste suma de .X. lei, cu majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere aferente, pentru următoarele considerente:

1.1 Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal pe motiv că nu sunt aferente realizării de venituri impozabile, societatea precizează că această sumă reprezintă în fapt cheltuieli sociale, respectiv costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru doi dintre salariați, constituind cheltuieli deductibile fiscal, în limita unei cote de 2% din contravaloarea cheltuielilor salariale.

1.2 Referitor la cheltuieli în sumă de .X. lei, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală pe considerentul că acestea provin dintr-o operațiune de creditare ce nu face obiectul de activitate al societății, aceasta precizează că suma reprezintă o creanță asupra S.C. .X. S.R.L., constând în împrumuturi acordate unei societăți afiliate, scopul acestor împrumuturi fiind asigurarea de lichidități pentru acoperirea unor cheltuieli curente cum ar fi plata salariilor, precum și faptul că o parte a acestor împrumuturi au fost restituite de societatea debitoare.

În consecință, S.C. .X. S.R.L. consideră că se află sub incidența prevederilor art.21 alin.(2) lit.n) din Codul fiscal.

1.3 Referitor la veniturile neimpozabile în sumă de .X. lei, societatea precizează că în mod eronat a înregistrat în anul 2010 venituri în cuantumul menționat, acestea fiind, în fapt, aferente anului 2009, pentru operațiuni realizate prin intermediul sediului permanent pe care îl are în Germania.

Pentru aceste venituri, pe care le-a considerat neimpozabile în anul 2010, societatea afirmă că a corectat Declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2009, în consecință, în temeiul art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația să procedeze în mod corect la calculul bazei de impozitare aferente anului 2010, eliminând din clasa de venituri suma de .X. lei, înregistrată eronat de contribuabil.

1.4 Referitor la cheltuieli în sumă de .X. lei, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală, pe motiv că facturile emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., prezentate în cadrul inspecției fiscale nu au calitatea de documente justificative și nu reflectă operațiuni reale, societatea precizează următoarele:

- referitor la faptul că facturile prezentate nu au calitatea de document justificativ, societatea afirmă că documentele în baza cărora se înregistrează în contabilitate bunurile nu sunt facturile, care au ca rol doar deducerea taxei pe valoarea adăugată, ci notele de intrare – recepție, iar pentru cheltuieli bonurile de consum. De altfel, în conformitate cu reglementările contabile, chiar în cazul unor achiziții de bunuri pentru care nu s-a primit factura, cheltuiala privind materia primă trebuie recunoscută în contabilitate.

Mai mult, societatea susține că în speța în cauză, toate facturile prezentate întrunesc condițiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală invocând în justificarea stabilirii unor obligații fiscale suplimentare acte normative abrogate, care nu au aplicabilitate în perioada supusă verificării.

- referitor la faptul că tranzacțiile desfășurate nu au avut un scop economic, societatea afirmă că a efectuat respectivele achiziții, bunurile fiind transportate de către furnizori la sediul său, fiind însoțite de facturi și documente sanitar-veteriare, recepționate la societate și înregistrate în gestiunea acesteia. Carcasele achiziționate au reprezentat materie primă pentru realizarea de produse finite ce au fost livrate clienților, astfel că nu a participat la niciun lanț de fraudare a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, societatea susține că achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. „au fost reale și au fost utilizate pentru realizarea de venituri impozabile, [...] fiind astfel deductibile fiscal”.

- referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, societatea afirmă că, așa cum a arătat mai sus, scopul economic al achizițiilor de carcasă porc este demonstrat prin faptul că a realizat produse finite care au fost vândute, în acest sens prezentând Raportul de expertiză tehnică, document în care se concluzionează că „produsele finite realizate de societate nu ar fi putut fi produse fără materia primă respectivă.”

În concluzie, societatea precizează că a calificat în mod corect cheltuielile efectuate cu achiziția materiei prime de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., în sumă de .X. lei, drept cheltuieli deductibile fiscal.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că înțelege să conteste suma de .X. lei, precum și majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere aferente. Astfel:

2.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de bunuri de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., contestatara precizează faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru această sumă pe considerentul că societatea a participat la un lanț fraudulos privind achiziționarea și comercializarea cărnii de porc, în scopul de a eluda plata taxei pe valoarea adăugată, fără însă să stabilească care sunt elementele obiective în baza cărora au concluzionat că societatea nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus.

De asemenea, societatea afirmă că:

- toate achizițiile efectuate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. au existat în fapt și nu au fost realizate numai scriptic, fapt demonstrat și la partea referitoare la impozitul pe profit;

- comportamentul fiscal neadecvat al furnizorilor nu îi poate fi imputat;

- pentru achiziția de bunuri de la furnizorii menționați și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza art.146 din Codul fiscal și a facturilor care respectă prevederile art.155 din același act normativ;

- fără a invoca elemente obiective, organele de inspecție fiscală induc faptul că societatea știa sau ar fi trebuit să știe că prin aceste achiziții participă la un lanț de fraudă a taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, societatea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-439/04, C-80/11 și C-142/11.

Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au identificat niciun element obiectiv care să le permită să concluzioneze că S.C. .X. S.R.L. a desfășurat tranzacții nereale, luând parte la o fraudă fiscală, în același sens fiind și considerentele exprimate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-324/11, care se opune practicii prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că emitentul facturii a săvârșit nereguli. În consecință, neregulile fiscale sau chiar penale săvârșite de o persoană în amonte nu îi pot fi imputate astfel încât să îi fie afectat dreptul de deducere.

În consecință, contestatara apreciază că atât timp cât nu au fost decelate elemente obiective, dovedite cu probe, din care să rezulte implicarea sa într-o fraudă, refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată constituie un abuz al autorităților fiscale.

2.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea afirmă că, având în vedere lipsa foilor de parcurs, îi sunt aplicabile prevederile art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se limitează la 50% din valoarea taxei aferente achiziției de vehicule rutiere motorizate, neanulându-se integral acest drept.

Referitor la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și al penalităților de întârziere, societatea precizează că acestea fiind accesorii ale creanțelor fiscale, nu pot exista în contextul în care nu există debitul principal.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuată la S.C. .X. S.R.L., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2010-30.09.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit și a perioadei 01.01.2010-31.10.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./22.07.2015, în care au fost consemnate următoarele constatări:**

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în perioada verificată, suma de .X. lei, reprezentând deplasări în străinătate și cazare a unor persoane.

Întrucât societatea nu a făcut dovada faptului că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei.

2. În luna decembrie 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în debitul contului 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”, în corespondență cu contul 461 „Debitori diverși”, cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând creanță nerecuperată de la S.C. .X. S.R.L. din .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că societatea, conform Declarației de creanță depuse la Tribunalul .X., s-a înscris la masa credală cu creditul acordat S.C. .X. S.R.L., care nu a fost restituit până la intrarea acestei societăți în insolvență.

Având în vedere natura debitului înregistrat, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu are ca obiect de activitate creditarea, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21 alin. (1) din Codul fiscal, astfel că suma de mai sus menționată nu reprezintă

cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au fost destinate realizării de venituri impozabile.

3. În luna decembrie 2010, societatea a realizat venituri din prestări servicii în sumă de .X. lei, sumă care a fost considerată de contribuabil ca reprezentând venituri neimpozabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși societatea afirmă că această sumă reprezintă venituri aferente anului 2009, ale sediului permanent din Germania, nu a prezentat documente justificative și nu a probat natura veniturilor înregistrate în contul 704.2 „Venituri din prestări servicii”, nefăcând astfel dovada corectei declarări a sumei de .X. lei ca venituri neimpozabile.

4. În perioada august 2011 – octombrie 2013, societatea a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. carne de porc cu proveniență Ungaria.

De asemenea, s-a constatat că cei patru furnizori sunt societăți folosite pentru a emite facturi cu taxă pe valoarea adăugată care să fie dedusă de societățile din avalul lanțului tranzacțional, printre care S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează că S.C. .X. S.R.L. știa sau ar fi putut să știe faptul că cei patru furnizori reprezintă societăți folosite în scopuri evazioniste, întrucât furnizorii aveau aceiași administratori.

Suma totală a cheltuielilor deduse de societate de pe facturile emise de cei patru furnizori a fost de .X. lei, sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă întrucât facturile în baza cărora au fost înregistrate sumele nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Societatea, în baza facturii nr..X./07.04.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L., în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a achiziționat un autovehicul marca .X..

Echipa de inspecție fiscală a consemnat faptul că societatea, pentru acest autovehicul, nu a prezentat procese verbale de predare spre folosință, foi de parcurs, cartea de identitate sau talonul, astfel că aceasta, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a făcut dovada faptului că autovehiculul a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile.

2. În perioada 04.08.2011 – 10.10.2013, societatea a achiziționat carcasă de porc în valoare totală de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Achizițiile au fost efectuate de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Așa cum s-a menționat și la capitolul vizând impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au precizat că S.C. .X. S.R.L. a participat la un lanț fraudulos privind achiziționarea și comercializarea cărnii de porc, stabilind că facturile emise de cei patru furnizori nu au calitatea de document justificativ întrucât nu reflectă operațiuni reale din punct de vedere economic, în sensul că acestea au fost emise cu scopul de a se eluda plata taxei pe valoarea adăugată de către societatea verificată, care a beneficiat de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată creat artificial.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente justificative.

Pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit, precum și dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere tranzacțiile derulate de S.C. .X. S.R.L. cu furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., respectiv evidențierea de către contribuabilul verificat în contabilitate și în declarațiile fiscale a unui quantum majorat nejustificat al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată deductibile în baza facturilor emise de cei patru furnizori, ce cuprind operațiuni nereale, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./15.07.2015, ale cărui constatări au fost preluate și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.



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

Referitor la motivele invocate de contestatară privind nelegalitatea actelor administrativ fiscale atacate, organul de soluționare a contestației reține că S.C. .X. S.R.L. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015 susținând că stabilirea bazelor de impozitare suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată s-a bazat pe *descrierea narativă* a comportamentului fiscal neadecvat al unor furnizori ai S.C. .X. S.R.L. efectuată de inspectorii Direcției Generale Antifraudă Fiscală .X. și pe verificările încrucișate și nu pe relevanța stării de fapt fiscale, respectiv pe aprecierea conținutului economic al tuturor operațiunilor pe care le-a desfășurat cu acești furnizori, așa cum prevăd dispozițiile art.6 din Codul de procedură fiscală și ale pct.102.1 din Normele de aplicare ale Codului de procedură fiscală.

Față de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

iar potrivit art.7 din același act normativ:

*“(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

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

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.(...)”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;(...)”*

iar potrivit art.105 alin.(1) din același act normativ:

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

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

Totodată, inspekția fiscală analizează și evaluează informațiile fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informații proprii sau din alte surse.

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

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspekție fiscală au suspendat inspekția fiscală în vederea efectuării unor controale încrucișate efectuate la furnizorii societății, precum și documente de la contestatară, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Organele de inspecție fiscală au analizat, totodată, și informațiile fiscale din baza internă de date a A.N.A.F., precum și cele furnizate de alte organe de control, în corelație cu declarațiile fiscale ale societății.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, precum și a informațiilor din alte surse, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, iar explicitarea constatărilor factice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute de procesele verbale încheiate cu ocazia examinării raporturilor juridice ale contestatarei.

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

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată,
- .X. lei obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./ 15.07.2015 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 04.08.2011 – 10.10.2013, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat carne de porc de proveniență Ungaria de la o serie de societăți cu comportament „fraudulos”, societăți controlate direct sau indirect de .X. (reprezentatnt al S.C. .X. S.R.L.), respectiv S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., acestea funcționând o anumită perioadă de timp, fiind pe

rând abandonate, înstrăinate, fără a se achita impozite și taxe la bugetul statului.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că S.C. .X. S.R.L. știa sau putea să știe că aceste societăți sunt folosite în scopul evaziunii fiscale, bazat și pe faptul că o parte din transporturile de carne din Ungaria au fost organizate de S.C. .X. S.R.L.

Astfel, urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., a efectuării de verificări și controale încrucișate la S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., precum și a verificărilor documentare cu privire la S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție emise de societățile menționate mai sus nu au la bază operațiuni reale, aceste societăți având un comportament de *tip fantomă*, și anume aceste societăți au achiziționat la rândul lor carcace de porc, ce au fost facturate de societăți de *tip fantomă* S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., marfa fiind achiziționată din Ungaria fără TVA de către societățile de *tip fantomă* menționate, în formă scriptică, însă în realitate marfa era livrată direct la S.C. .X. S.R.L.

Prin acest mecanism fraudulos, societățile de *tip fantomă* declarau TVA deductibilă la nivelul TVA colectată din achizițiile intracomunitare și emiteau facturi de vânzare către beneficiarii din aval fără a declara TVA colectată sau declarând-o dar neplătind-o la bugetul statului. Același aspect a fost constatat și în privința înregistrării cheltuielilor aferente care au generat diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit.

Totodată, din verificările efectuate s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a beneficiat de achiziții de carne de porc la un preț care se situează sub prețul de achiziție inițial de la producătorii din Ungaria și sub cel practicat pe piața liberă.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere tranzacțiile derulate de S.C. .X. S.R.L. cu furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., respectiv evidențierea de către contribuabilul verificat în contabilitate și în declarațiile fiscale a unui quantum majorat al cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată deductibile în baza facturilor emise de cei patru furnizori, ce cuprind operațiuni apreciate ca fiind nereale, având drept consecință fiscală nevirarea la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a impozitului pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de .X. lei, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./15.07.2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată în cauză, în vederea

stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificării relațiilor comerciale dintre S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., au apreciat că S.C. .X. S.R.L., prin reprezentantul său legal, „a acceptat participarea la un circuit fraudulos privind achiziția de carne de porc (carcase)” de la societățile comerciale mai sus menționate, societăți cu un comportament de tip „fantomă”, în aparență legal, care au achiziționat la rândul lor carcapsele de porc facturate de la S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., societăți, de asemenea, de tip „fantomă”, achizițiile din acest circuit fiind doar în formă scriptică, „în realitate marfa fiind livrată direct la S.C. .X. S.R.L. .X.”, care a înregistrat în evidența financiar-contabilă aprovizionări cu carcapse de porc, utilizând documente neconforme cu realitatea, cu scopul diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat al statului. Organele de inspecție fiscală au pus la îndoială faptul că marfa provine de la furnizorii înscrși în documentele prezentate de societate, apreciind că S.C. .X. S.R.L. știa sau putea să știe că aceste

societăți sunt folosite în scopul evaziunii fiscale, bazat și pe faptul că o parte din transporturile de carne din Ungaria au fost organizate de S.C. .X. S.R.L.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./ 24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./15.07.2015 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În sesizarea penală s-a consemnat faptul că „dl. Lazăr Viorel, (...) având calitatea de asociat unic și administrator al S.C. .X. S.R.L. .X., a acceptat evidențierea în contabilitate a unor facturi care nu au la bază operațiuni reale, reprezentând achiziții carcasse de porci de la S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., în sumă totală de .X. lei, din care .X. lei valoare fără TVA și TVA în sumă de .X. lei. Aceste societăți sunt în fapt de tip fantomă sau au la rândul lor în amonte firme fantomă prin intermediul cărora se achiziționează din Ungaria carne de porc (carcasse), eludându-se astfel plata TVA și a impozitului pe profit.”, aspecte asupra cărora organele de cercetare și urmărire penală urmează să se pronunțe conform competențelor.

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

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

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

Prin Decizia nr. .X./28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

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

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

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din 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 justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Nu se poate reține argumentul societății potrivit căruia lipsa implicării acesteia în activitatea infracțională a furnizorilor rezultă fără echivoc din Rechizitoriul întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosarul nr..X./P/2013, respectiv că atât S.C. .X. S.R.L. cât și reprezentantul legal nu au nicio calitate procesuală, deoarece obiectul cercetării penale, efectuat în dosarul nr..X./P/2013 în care a fost emis Rechizitoriul invocat, îl constituie activitatea evazionistă desfășurată în perioada martie 2012 - aprilie 2014 de grupul de societăți comerciale cu comportament „tip fantomă”, respectiv S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., constând în achiziții intracomunitare

de mărfuri (carne) de către S.C. .X. S.R.L. prin intermediul acestor societăți comerciale, societăți al căror rol era doar acela de a furniza documente justificative cu scopul de a crea aparența de legalitate a operațiunilor.

Nu înseamnă că documentele pe care S.C. .X. S.R.L. a înțeles să le înregistreze în evidența financiar-contabilă, în baza cărora a dedus chetuieli și taxa pe valoarea adăugată, nu incumbă și răspunderea acesteia, întrucât art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/ 1991 instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție, respectiv conform acestor prevederi legale „documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”, iar potrivit art.6 alin.(1) din același act normativ „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Astfel, din coroborarea dispozițiilor generale, cuprinse în legea contabilității, cu dispozițiile speciale, în materia impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contribuabililor subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă cu dispozițiile legale, nu doar sub aspect formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acesta, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect.

Se reține faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a făcut obiectul cercetării penale în dosarul nr..X./P/2013, în rechizitoriu făcându-se referire la faptul că societatea contestatară era unul dintre beneficiarii mărfurilor (carne de porc), fiind un cumpărător mare de carne din .X., astfel cum, se menționează în declarația dată de martorul .X., care în calitate de angajat al S.C. .X. S.R.L. a avut cunoștință despre faptul că s-a livrat marfa (carne) la S.C. .X. S.R.L.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., prin Rechizitoriul din data de 08.07.2014, nu a analizat activitatea S.C. .X. S.R.L., nu a incriminat, dar nici nu a dezincriminat această societate.

Distinct de acest dosar penal, respectiv dosarul nr..X./P/2013, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./15.07.2015, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015,



care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, apreciind că înregistrarea de către S.C. .X. S.R.L. a achizițiilor de marfă în baza facturilor emise de societățile cuprinse în Rechizitoriu nu reflectă realitatea, întrucât marfa facturată reprezentând carcase de porc era achiziționată din Ungaria fără taxă pe valoarea adăugată de către societățile de tip „fantomă”, în formă scriptică, „în realitate marfa fiind livrată direct la S.C. .X. S.R.L. .X.”, societățile intermediare fiind înființate, în principal, în scopul de a emite facturi cu TVA, în baza cărora beneficiarii finali, în speță S.C. .X. S.R.L., să deducă taxa pe valoarea adăugată, de a asigura un circuit bancar al banilor și de a depune declarații cu date fictive, menite să creeze aparența de legalitate a operațiunilor din lanțul tranzacțional.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că în situația în care organele de cercetare penală vor constata că facturile de achiziție care au făcut obiectul inspecției fiscale nu reflectă realitatea, contestatară nu își poate exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată și al cheltuielilor aferente conform art.145 alin.(2) și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cum organele de cercetare penală au fost sesizate de organele de inspecție fiscală cu privire la realitatea operațiunilor, respectiv a achizițiilor de carne de porc, societatea nu se poate prevala de faptul că nu a făcut obiectul cercetării în dosarul nr..X./P/2013 atâta timp cât pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. se află sesizarea penală nr..X./24.07.2015, completată cu adresa nr..X./28.07.2015, care are ca obiect tocmai realitatea acestor achiziții.

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, și dacă facturile de achiziție prezentate de societatea contestatară reflectă realitatea, respectiv dacă marfa provine de la furnizorii înscriși în facturi sau dacă facturile în cauză au fost emise în scopul obținerii unor avantaje fiscale constând în deducerea, în mod necuvenit, a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

**se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, 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, care precizează:**

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

De asemenea, pct.10.1. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează:

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

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată menționată mai sus, aferentă achiziției unui autovehicul marca .X., în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste autovehicule se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a)-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt,** la data de 07.04.2011, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat un autovehicul marca .X. de la S.C. .X. S.R.L. în baza facturii nr..X., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că autovehiculul menționat mai sus figurează ca fiind înmatriculat pe numele societății însă aceasta nu a prezentat procese verbale de predare spre folosință, foi de parcurs, cartea de identitate sau talonul autovehiculului, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât societatea nu a făcut dovada utilizării acestuia în folosul operațiunilor taxabile, pentru care au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Prevederile mai sus invocate se coroborează cu cele ale art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunii, unde sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

*“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

*d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”*

Potrivit acestor prevederi legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării acestor vehicule, cu excepțiile expres stipulate de legiuitor.

Totodată, conform pct.45<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunii, *“în aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservesc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;*

*b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;*

*c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;*

*d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio video sau transmisiile complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene ori medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate ori transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisiile prin satelit) ori prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj ori către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;*

*e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile*

*de către angajații aceștia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;*

*f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;*

*g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.*

*(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, aplicabile la data efectuării operațiunii, și așa cum s-a prezentat detaliat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că în luna aprilie 2011 societatea a achiziționat un autovehicul marca .X. pentru care nu a demonstrat cu documente, nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, pe de o parte, faptul că această achiziție a fost realizată în folosul operațiunilor sale taxabile, iar, pe de altă parte, faptul că autovehiculul se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia chiar și în situația în care nu există foi de pacurs, societatea beneficiază de limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată la 50% și nu la anularea integrală a acestui drept, invocând în acest sens prevederile art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că textul de lege, astfel cum a fost invocat, respectiv limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției autovehiculului marca .X. nu este aplicabil în speță, întrucât această prevedere a intrat în vigoare la data de 01.07.2012,

ulterior efectuării operațiunii, respectiv 07.04.2011, la data achiziției în cauză operând prevederile legale citate mai sus.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală iar argumentele aduse nu sunt aplicabile în perioada în speță, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autovehiculului marca .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

**3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei:**

**3.1. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu cazarea în străinătate și transportul cu avionul, în sumă de .X. lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente, nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile.**

**În fapt,** în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu cazarea în Barcelona, în baza facturii nr..X./10.05.2011, și cheltuieli de transport cu avionul, în baza facturii nr..X./10.05.2011, ambele facturi fiind emise de S.C. .X. S.R.L. din .X..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte documente din care să rezulte persoanele care au efectuat deplasarea și scopul deplasării. Astfel, din răspunsul formulat de

societate și din documentele prezentate a rezultat faptul că persoanele care au efectuat deplasarea și s-au cazat în Barcelona, și anume .X., .X., care au avut calitatea de director de producție, respectiv director comercial, și .X., durata deplasării fiind din data de 18.06.2011 până în data de 24.06.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel cum este stipulat la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că, pe de o parte că societate nu a prezentat documente din care să rezulte scopul în care a fost efectuată deplasarea și cazarea în Barcelona, iar, pe de altă parte, faptul că nu s-a făcut dovada calității domnului .X. în cadrul societății.

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

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

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

Așa cum a fost prezentat detaliat la situația de fapt, se reține că societatea a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu cazarea în Barcelona și cu transportul cu avionul a trei persoane, din care două aveau calitatea de director comercial, respectiv de producție, fără însă să prezinte documente din care să rezulte calitatea de angajat în cadrul societății a celei de a treia persoană.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă nici scopul deplasării în interesul activității societății, contestatară neînțelegând să prezinte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, cum ar fi: ordine de deplasare, motivul deplasării, veniturile obținute ca urmare a efectuării acestei deplasări, înscrisuri din care să rezulte că .X. a fost angajatul societății etc.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestatară a prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, se reține că potrivit acestor prevederi legale, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, „următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*„c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 -*

*Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”*

Având în vedere textul de lege mai sus citat, faptul că facturile în speță au fost emise de S.C. .X. S.R.L. pe numele S.C. .X. S.R.L., precum și faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, contestatara nu a înțeles să depună niciun document în susținerea propriilor argumente, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea societății întrucât cheltuielile cu cazarea în străinătate și transportul care au stat la baza impunerii nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale invocate, respectiv *costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora*, deductibilitatea limitată a acestor cheltuieli fiind parte a politicii sociale, or caracterul social, așa cum s-a reținut mai sus, nu a fost probat.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea aduce argumente fără să depună niciun document în susținerea acestora, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu cazarea în străinătate și transportul cu avionul, în sumă de .X. lei.

**3.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal S.C. .X. S.R.L. a considerat ca deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit contravaloarea împrumutului acordat fără dobândă societății afiliate .X. S.R.L. .X. și nerecuperat urmare intrării în insolvență a societății debitoare.**



**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011 societatea a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei reprezentând, așa cum rezultă din nota explicativă dată, un împrumut acordat societății afiliate .X. S.R.L. din .X., societate care la data de 14.10.2011 a fost lichidată conform de Deciziei comerciale nr..X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. s-a înscris cu această sumă la masa credală, având în vedere nerambursarea împrumutului până la data intrării în insolvență a societății .X. S.R.L. și nici ulterior, până la data încheierii acestei proceduri.

Astfel, având în vedere natura debitului datorat de societatea afiliată .X. S.R.L., respectiv a faptului că activitatea de creditare nu face obiectul activității societății contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III pct.2.1 din prezenta decizie.

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei de către contestatară, respectiv contractele de împrumut încheiate în datele de 23.04.2009, 29.05.2009, 21.09.2009, 24.09.2009, 02.09.2009, 05.10.2009, 16.12.2009 și 13.01.2010, se reține că S.C. .X. S.R.L., în calitate de împrumutător, a acordat S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de împrumutat, diverse sume de bani cuprinse între .X. Euro și .X. Euro, pentru plata furnizorilor externi sau pentru plata salariilor angajaților împrumutatului, suma împrumutată urmând a fi restituită în termen de 10 luni, respectiv 11 luni de la data acordării împrumutului, împrumut care s-a acordat în toate cazurile fără dobândă, conform, pct.2.4, respectiv 2.5 din contracte.

Totodată, se reține, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, precum și a documentelor anexate la dosarul cauzei, că o parte din sumele acordate cu titlu de împrumut au fost restituite de S.C. .X. S.R.L., nerambursată/nerestituită fiind suma de .X. lei, pe care societatea contestatară a considerat-o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Însă, organul de soluționare a contestației reține faptul că, în conformitate cu prevederile legale mai sus invocate, o cheltuială este

deductibilă la calculul profitului impozabil numai dacă este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a contractelor de împrumut încheiate, sumele de bani împrumutate societății afiliate .X. S.R.L. au fost acordate fără dobândă, nefiind respectate prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data acordării împrumutului, nerezultând astfel necesitatea, oportunitatea și eficiența acestei operațiuni de creditare, astfel că sumele nerestituite nu reprezintă cheltuieli deductibile întrucât nu rezultă modul în care au contribuit la realizarea de venituri impozabile pentru S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia aceste cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor prevăzute la art.21 alin.(2) lit.n) pct.1. din Codul fiscal, potrivit căruia *“sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și (...) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri: 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât creanțele neîncasate în condițiile mai sus menționate sunt cheltuieli deductibile numai în situația în care acestea sunt aferente unor operațiuni care contribuie la realizarea de venituri impozabile, ceea ce nu este cazul în speță.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale aplicabile în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu creanța nerecuperată care a luat naștere ca urmare a creditării în baza contractelor de împrumut a societății afiliate .X. S.R.L. .X. în sumă de .X. lei.

**3.3. Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în Registrul de evidență fiscală și a declarat în anul 2010 suma de .X. lei ca fiind venituri neimpozabile, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească încadrarea acestei sume în categoria veniturilor neimpozabile.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna decembrie 2010, prin nota contabilă nr.97, societatea a efectuat înregistrarea sumei de .X. lei, prin articolul contabil 704.2 „Venituri din prestări servicii” în corespondență cu debitul contului 481 „Decontări între unități și subunități”, sumă care a fost considerată ca venit neimpozabil și

declarată ca atare la rândul 21 din declarația rectificativă cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2010.

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, prin răspunsurile date la notele explicative, societatea a precizat că suma de .X. lei reprezintă venituri aferente anului 2009 ale sediului permanent din Germania, care nu puteau fi impozitate în anul 2010, însă întrucât societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească acest lucru, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste venituri sunt aferente anului 2010, așa cum au fost înregistrate în evidența contabilă, precum și faptul că acestea sunt impozabile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010.

**În drept**, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

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

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

Totodată, potrivit art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:*

*a) dividendele primite de la o persoană juridică română;*  
*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 favorabile de valoare rezultate din evaluarea titlurilor de participare și a obligațiunilor emise pe termen lung, efectuată potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, a lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;*

*c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care*

*nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere;*

*d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;*

*e) în perioada 1 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009 inclusiv, veniturile din tranzacționarea titlurilor de participare pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În aceeași perioadă, cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a acestor titluri de participare, precum și cheltuielile înregistrate cu ocazia desfășurării operațiunilor de tranzacționare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”*

Prin contestația formulată, societatea susține că suma de .X. lei reprezintă venituri aferente anului fiscal 2009, ca urmare a operațiunilor desfășurate pentru sediul permanent din Germania, ce au fost contabilizate eronat printr-un cont de venituri în anul 2010, și nu pe seama rezultatului reportat, precum și faptul că a corectat declarația privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2009.

Față de prevederile legale mai sus invocate, precum și cele afirmate de contestatară, se reține că legiuitorul a prevăzut expres veniturile care intră în categoria veniturilor neimpozabile la calculul impozitului pe profit, veniturile în speță realizate de contribuabil nefăcând parte din această categorie.

Mai mult, se reține că potrivit pct.63 alin.(5)-alin.(8) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*“(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.*

*(6) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative. [...]*

*(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.*

*(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.[...]*

Prin urmare, se reține că erorile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează pe seama rezultatului reportat. În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la

erorile constatate, iar corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și în virtutea rolului activ conferit de art.7 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr.A\_SLP 1871/28.09.2015, organul de soluționare a contestației a solicitat lămuriri organelor de inspecție fiscală cu privire la următoarele aspecte:

- dacă suma de .X. lei reprezintă venituri aferente sediului permanent din Germania pe anul 2009;

- dacă în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2007-30.09.2013, societatea a corectat în conformitate cu prevederile pct.63 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, eroarea de înregistrare a sumei de .X. lei;

- dacă urmare depunerii declarațiilor rectificative de impozit pe profit pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea a declarat în mod corect veniturile corespunzătoare sediului permanent din Germania astfel cum acestea au fost realizate.

Prin adresa nr..X./28.09.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr. A\_SLP 2086/28.09.2015, ca răspuns la adresa menționată mai sus, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., Inspecție fiscală, au precizat următoarele:

*„Societatea nu a furnizat nicio probă în sprijinul afirmației conform căreia aceste venituri sunt aferente anului 2009, deși pe perioada inspecției fiscale au fost solicitate atât în scris (prin note explicative), cât și verbal, documentele justificative și evidențele sediului permanent din Germania a S.C. .X. S.R.L., astfel încât să se poată verifica natura veniturilor în sumă de .X. lei, precum și data la care aceste venituri au fost exigibile.*

*Reprezentantul legal al societății a refuzat în mod constant prezentarea oricăror documente, motivând refuzul prin faptul că documentele sunt necesare controlului efectuat de fiscul din Germania și că prin scoaterea acestora din Germania ar încălca legea germană.*

*S.C. .X. S.R.L. a depus pentru anul 2009 un număr de trei declarații rectificative cod 101 privind impozitul pe profit, însă aceste declarații nu se referă la suma de .X. lei. Prin urmare, această sumă nu a fost declarată ca fiind venituri impozabile aferente anului 2009 și nici nu au fost impozitate ca atare.*

*În concluzie:*

- S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în data de 31.12.2010 în contul 704.2 „Venituri din servicii prestate” suma de .X. lei, reprezentând venituri aferente sediului permanent din Germania. Societatea nu a efectuat corecțiile ulterioare în evidența contabilă cu privire la această sumă, în conformitate cu prevederile pct.63 din OMFP nr.3055/2009;

- S.C. .X. S.R.L. a evidențiat în Registrul de evidență fiscală și declarat aceste venituri în declarația cod 101 aferentă anului 2010 ca venituri neimpozabile în mod nejustificat, fără a prezenta niciun fel de dovezi;

- deși societatea susține că aceste venituri sunt aferente anului 2009, atât în timpul inspecției fiscale, cât și ulterior cu ocazia discuției finale, S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documente justificative care să dovedească acest lucru. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste venituri sunt aferente anului 2010, așa cum au fost și înregistrate în evidența contabilă a societății;

*Prin declarațiile rectificative cod 101 depuse pentru anii 2009 și 2010, societatea a corectat alte erori de declarare decât veniturile aferente sediului permanent din Germania în sumă de .X. lei.”*

Prin urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății cu privire la contabilizarea în mod eronat printr-un cont de venituri în anul 2010 a veniturilor aferente anului fiscal 2009 și corectarea declarației privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2009, mai sus menționate.

Mai mult, se reține că nici în susținerea contestației societatea nu a înțeles să prezinte documente și să invoce argumente în susținerea propriei cauze, limitându-se la a menționa că aceste venituri sunt aferente anului 2009, fapt infirmat de constatările organelor de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

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

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, astfel că societatea avea

posibilitatea depunerii probelor în susținerea contestației chiar dacă acestea nu au fost prezentate cu ocazia inspecției fiscale, deși i-au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, motiv pentru care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul societății potrivit căruia în speță a fost încălcat art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile în sumă de .X. lei sunt impozabile la calculul impozitului pe profit.

În consecință, având în vedere cele reținute la Capitolul III pct.3.1, pct.3.2. și pct.3.3., prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X., conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit. a), art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației formulată de de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului**

**de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**2. Respingerea ca neîntemeiată contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./22.07.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./22.07.2015, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată suma de .X. lei;
- dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL  
.X.**