



**DECIZIA nr. 123 din 2012**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **SC X SRL** – CIF RO..., cu sediul în ..., str. ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HR .../2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- xx.xxx lei impozit pe profit,
- x.xxx lei dobânzi și penalități aferente impozit pe profit;
- xx.xxx lei taxa pe valoarea adăugată;
- x.xxx lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. .../2012, solicită admiterea contestației și anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, invocând următoarele motive:

1. În primul rând societatea contestatară menționează, că nu a fost informată în prealabil cu privire la inspecția fiscală prin aviz de inspecție fiscală.

2. Cu privire la înregistrările a 15 facturi primite de la 3 furnizori, SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL, care nu au fost acceptate de organele de inspecție fiscală pe motivul că în cuprinsul acestora nu s-a specificat numărul de contract, pentru lucrările, serviciile facturate nu au fost prezentate situații

detaaliat cu felul acestor lucrări, ca urmare facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ, contestatara face referire la prevederile art. 21 alin.4 lit. f și art. 155 alin.1 din Codul fiscal, susține că facturile în cauză reprezintă documente justificative în accepțiunea legiuitorului, ca atare consideră că aceste facturi în mod corect au fost înregistrate în contabilitate. În continuare precizează, că lucrările facturate, respectiv construirea unei terase, reamenajarea bucătăriei, au privit direct activitatea societății de restaurant, ca urmare considerând că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în mod nelegal.

3. Cu privire la cele trei facturi emise în luniile iulie, august, septembrie 2011 de firmele din București de la care au fost achiziționate obiecte de inventar, farfurii, pahare și alte accesorii pentru uzul de zi de zi, care nu au fost acceptate de organele de inspecție fiscală, societatea consideră, că simpla afirmație al organului de control, că aceste facturi ar fi completate de către aceeași persoană nu poate conduce că acestea nu sunt reale în condițiile în care conțin toate datele necesare. Contestatara mai precizează, că cele trei societăți din București pot fi reprezentate pe zona ... de același delegat, motiv care nu poate să ducă la concluzia organului de control, absolut subiectivă.

4. Cu privire la facturile emise către cele 5 societăți din zonă pentru mesele servite, societatea contestatară menționează, că facturile au fost achitate cu bon fiscal care sunt evidențiate în situația zilnică a societății, deci nu este corectă constatarea organelor de control că aceste venituri nu au fost înregistrate în contabilitate.

5. Cu privire la renunțarea asociatului la restituirea creditului acordat societății, din soldul contului 455, contestatara consideră că aprecierea organului de control că aceasta reprezintă venituri impozabile la calculul impozitului pe venit este în contradicție cu prevederile legale, respectiv la art. 20 lit. c din Codul fiscal prevede că veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile sunt neimpozabile, iar renunțarea asociatului la restituirea creditului acordat societății se încadrează perfect la această prevedere, având în vedere că creditul a fost acordat pentru acoperirea unor pierderi. Se mai precizează, că restituirea creditului către asociat nu reprezintă cheltuieli deductibile, ca urmare nici renunțarea la aceste nu poate fi considerat venit impozabil.

Pentru susținerea celor contestate societatea anexează la contestație 87 pagini de înscrisuri (contracte, facturi, situații de lucrări, devize, etc., numerotate de la 1 până la 87).

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2009 - 31.12.2011

1. SC X SRL, în perioada ianuarie 2009 – februarie 2010, a înregistrat 15 facturi primite de la 3 furnizori, respectiv SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL, fiind emise pentru lucrări de construcții și prestări de servicii (prevăzute în anexa 1 la raport). Valoarea acestor facturi în sumă de xx.xxx lei a fost înregistrată ca immobilizări în curs, fiind dedus și TVA aferent în sumă de xx.xxx lei. La data de 31.12.2010 aceste immobilizări au fost trecute la mijloace fixe, cheltuielile cu amortizările au fost înregistrate ca cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat, că în facturile emise de furnizorii sus menționați nu a fost trecut numărul contractelor. Din contractele încheiate cu aceste firme nu s-a rezultat concret obiectul acestuia și nici valoarea lucrărilor. În ultima zi a controlului au fost prezentate situații de lucrări pentru fiecare factură, toate identice ca formă, conținând amenajări interioare și exterioare la terasă, vestiar și baie, structură lemn terasă acoperită, amenajări interioare a bucătăriei. Organul de control precizează, că aceste situații nu prezintă defalcat pe articole lucrările efectuate, iar societatea nu a putut prezenta nici autorizație de construcție și nici procese verbale de recepție a lucrărilor.

Organele de inspecție fiscală au considerat existența unor suspiciuni privind realitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, ca urmare au analizat baza de date a autorității fiscale, constatându-se că societățile furnizoare nu au declarat tranzacțiile înregistrate de SC X SRL. Mai mult, SC Y SRL a fost radiat din registrul comerțului la data de 20.06.2008, facturile fiind emise după această dată, pentru SC Z SRL nici nu a fost deschis dosar fiscal la AFP, nedepunând nici o declarație fiscală, pentru SC V SRL s-a deschis procedura de insolvență, fiind dizolvat prin radiere la data de 29.11.2010.

Având în vedere cele descrise de organele de inspecție fiscală, nu au fost acceptate operațiunile înregistrate pe baza facturilor sus menționate, considerând, că facturile și situațiile de lucrări prezentate nu au calitatea de document justificativ, făcând referire la prevederile art. 21 alin. 4 lit. f , m și art. 146, 155 din Codul fiscal nu s-a admis la deducere TVA aferent facturilor în cauză și profitul impozabil pe anul 2011 a fost reîntregit cu cheltuielile de amortizare în sumă de x.xxx lei, aferente amenajărilor facturate.

2. SC X SRL, în lunile iulie, august, septembrie 2011 a înregistrat 3 facturi primite de la 3 furnizori din București și anume SC W SRL, SC S SRL și SC R SRL, înregistrând ca cheltuieli în sumă totală de xx.xxx lei cu achiziționarea de obiecte de inventar și materiale nestocate, deducând și TVA în sumă de x.xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat existența unor suspiciuni privind realitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, aceiași scris,

ștampile asemănătoare, fără semnături, ca urmare au analizat baza de date a autorității fiscale, constatându-se că societățile furnizoare nu au declarat tranzacțiile înregistrate de SC X SRL. Mai mult, SC W SRL a fost declarat inactiv începând cu data de 30.05.2011, înaintea emiterii facturii.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere facturile sus menționate, nici ca cheltuială și nici ca TVA deductibil, întrucât contribuabilul nu a putut dovedi realitatea acestor cheltuieli.

3. În anul 2011 societatea verificată a emis 5 facturi la 5 societăți din zonă pentru mesele servite (pag. 7 și 12 din raportul de inspecție fiscală) în valoarea totală de x.xxx lei și xxx lei TVA, care nu au fost înregistrate în evidențele contabile-fiscale, fiind achitate în numerar. Organele de inspecție fiscală au întregit profitul impozabil pe anul 2011 cu suma de x.xxx lei și TVA colectat cu suma de xxx lei.

4. La data de 31.12.2011 asociatul AB a renunțat definitiv și irevocabil la restituirea creditului acordat societății, din soldul contului 455 în sumă de xxx.xxx,xx lei, fiind acordată sub formă de donație pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în anii anteriori, prin declarația privind impozitul pe profit pe anul 2011 a fost considerată ca venit neimpozabil. Organele de inspecție fiscală făcând referire la prevederile art. 20 din Codul fiscal au stabilit că această sursă nu este prevăzută ca venit neimpozabil, ca urmare a fost considerată ca venit impozabil, cu care s-a întregit rezultatul fiscal al anului 2011.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar **impozit pe profit în sumă de xx.xxx lei cu x.xxx lei accesorii aferente, precum și TVA în sumă de xx.xxx lei cu x.xxx lei accesorii aferente.**

**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 contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:**

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de xx.xxx lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit acest impozit suplimentar, în condițiile în care societatea contestată a înregistrat pierderi fiscale din anii precedenți, care au fost acoperite în anul 2011 prin renunțarea asociatului la restituirea creditului acordat societății, din soldul contului 455, organele de inspecție fiscală considerând ca venit impozabil, implicit ca profit impozabil.**

**În fapt**, la data de 31.12.2011 asociatul AB a renunțat la restituirea creditului acordat societății, din soldul contului 455 în sumă de xxx.xxx,xx lei, fiind acordată sub formă de donație pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în anii anteriori. Prin declarația privind impozitul pe profit pe anul 2011 a fost considerată ca venit neimpozabil, societatea pe acest an nu a calculat și înregistrat impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală făcând referire la prevederile art. 20 din Codul fiscal au stabilit că această sursă nu este prevăzută ca venit neimpozabil, ca urmare a fost considerată ca venit impozabil, cu care s-a întregit rezultatul fiscal al anului 2011, luând în considerare și pierderile fiscale din anii precedenți au stabilit un profit impozabil de xxx.xxx lei. Acest profit impozabil a mai fost reîntregit cu amortizarea aferentă construirii unei terase și reamenajarea bucătăriei, cu valoarea unor achiziții de obiecte de inventar considerând, pe motiv că facturile și situațiile de lucrări prezentate nu au calitatea de document justificativ, societatea nu a putut dovedi realitatea acestor cheltuieli. Profitul impozabil astfel stabilit a mai fost reîntregit cu valoarea a 5 facturi emise pentru mesele servite în valoarea totală de x.xxx lei, pe motiv că acestea nu au fost înregistrate în evidențele contabile-fiscale.

Societatea prin contestația depusă consideră că aprecierea organului de control referitor la renunțarea restituirii creditului acordat societății, din soldul contului că aceasta reprezintă venituri impozabile la calculul impozitului pe venit este în contradicție cu prevederile legale, precizând că potrivit art. 20 lit. c din Codul fiscal veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile sunt neimpozabile, iar renunțarea asociatului la restituirea creditului acordat societății se încadrează perfect la această prevedere.

**În drept**, prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12, Titlul 2 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează:

*“(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.”*

*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.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus 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.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, că unul dintre asociații SC X SRL asociatul AB a renunțat la restituirea creditului acordat societății, din soldul contului 455 în sumă de xxx.xxx,xx lei, fiind acordată sub formă de donație pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în anii anteriori, societatea considerând că această sursă este venit neimpozabil. Organele de inspecție fiscală au reîntregit rezultatul fiscal al anului 2011 cu suma de xxx.xxx lei făcând referire la prevederile art. 19 din Codul fiscal, că se iau în considerare veniturile din orice sursă, luând în considerare și pierderile fiscale din anii precedenți au stabilit un profit impozabil de xxx.xxx lei.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 249 alin. (1) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

*„249. - (1) Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.”*

Conform acestor prevederi pierderea se acoperă indiferent de sursă și ordinea acestora pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, iar în acest caz nu s-a rezultat dacă adunarea asociațiilor, adică cei 2 asociați, a hotărât acoperirea pierderilor contabile înregistrate în anii anteriori. Din documentele dosarului nu s-a rezultat nici modul de acordare a creditului de către asociatul AB. Nu s-a putut analiza nici respectarea conținutului și funcțiunii a contului contabil 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" cuprins în Planul de conturi general prevăzut la capitolul IV din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Referitor la celelalte aspecte respectiv neacceptarea la deducere a unor cheltuieli sau neînregistrarea veniturilor în întregime la determinarea profitului impozabil (nu au creat impozit suplimentar, numai diminuarea pierderii fiscale), acestea vor fi puse în discuție și asupra cărora se va pronunța la capitolul TVA pct. III/2 din prezenta decizie, având în vedere că motivele stabilirii a obligațiilor suplimentare sunt aceleași.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu poate să se stabilească situația de fapt, astfel nici nu poate să se pronunțe asupra legalității determinării profitului impozabil (pierderii fiscale de recuperat), ca urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HR .../2012, referitor la impozitul pe profit în sumă de **xx.xxx lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor aspectelor și documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, iar în cazul în care constată diminuarea pierderii fiscale se va emite dispoziții de măsuri.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx.xxx lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC X SRL poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele 18 facturi fiscale emise de diferite furnizori, în condițiile în care acesta nu a fost acordat de organele de inspecție fiscală pe considerentul că societatea contestată nu a putut justifica realitatea achizițiilor și dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, motive invocate în decizia de impunere, față de care constatările fiscale în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate se referă la deficiențele constatate la furnizori – emitenții de facturi, fie că există suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor tranzacțiilor efectuate.**

În fapt, SC X SRL, în perioada ianuarie 2009 – februarie 2010, a înregistrat 15 facturi primite de la 3 furnizori, respectiv SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL, TVA aferent în sumă totală de xx.xxx lei fiind dedusă. Facturile în cauză au fost emise pentru lucrări de construcții și prestări de servicii, conform situațiilor de lucrări depuse acestea se referă la amenajări interioare și exterioare la terasă, vestiar și baie, structură lemn terasă acoperită, amenajări interioare a bucătăriei.

SC X SRL, în luniile iulie, august, septembrie 2011 a înregistrat 3 facturi primite de la 3 furnizori din București (SC W SRL, SC S SRL și SC R

SRL), deducând TVA în sumă de x.xxx lei, aferent diferitelor achiziții de obiecte de inventar și materiale nestocate.

Organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate au stabilit că în facturile emise de furnizorii SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL nu a fost trecut numărul contractelor. Din contractele încheiate cu aceste firme nu s-a rezultat concret obiectul acestuia și nici valoarea lucrărilor, iar situațiile de lucrări pentru fiecare factură, prezentate în ultima zi a controlului, au formă și conținut identice și că aceste situații nu prezintă defalcat pe articole lucrările efectuate și s-a mai precizat, că societatea nu a putut prezenta nici autorizație de construcție și nici procese verbale de recepție a lucrărilor. În urma analizării bazei de date organele de inspecție fiscală au constatat că societățile furnizoare nu au declarat tranzacțiile înregistrate de SC X SRL. Furnizorul SC Y SRL a fost radiat din registrul comerțului la data de 20.06.2008, pentru SC Z SRL nici nu a fost deschis dosar fiscal, iar pentru SC V SRL s-a deschis procedura de insolvență, fiind dizolvat prin radiere la data de 29.11.2010.

Referitor la achizițiile efectuate de la cei 3 furnizori din București, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile în cauză au aceeași scris, ștampile asemănătoare, fără semnături și că societățile furnizoare nu au declarat tranzacțiile înregistrate de SC X SRL, iar furnizorul SC W SRL a fost declarat inactiv începând cu data de 30.05.2011, înaintea emiterii facturii.

Având în vedere cele descrise de organele de inspecție fiscală, nu au fost acceptate operațiunile înregistrate pe baza facturilor sus menționate, considerând, că facturile și situațiile de lucrări prezentate nu au calitatea de document justificativ, stabilind suplimentar prin decizie de impunere TVA de plată în sumă totală de xx.xxx lei, motivând că societatea contestată nu a putut justifica realitatea achizițiilor și dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Prin contestație, SC X SRL susține că cele 15 facturi primite de la 3 furnizori, SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL, îndeplinesc condiția de document justificativ, contestatara face referire la prevederile art. 21 alin. 4 lit. f și art. 155 alin.1 din Codul fiscal, susține că facturile în cauză reprezintă documente justificative în accepțiunea legiuitorului, ca atare consideră că aceste facturi în mod corect au fost înregistrate în contabilitate. În continuare precizează, că lucrările facturate, respectiv construirea unei terase, reamenajarea bucătăriei, au privit direct activitatea societății de restaurant, ca urmare considerând că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în mod nelegal.

Referitor la cele trei facturi emise în luniile iulie, august, septembrie 2011 de firmele din București, care nu au fost acceptate de organele de inspecție fiscală, contestatara precizează că au fost achiziționate obiecte de inventar, farfurii, pahare și alte accesorii pentru uzul de zi de zi și



consideră, că simpla afirmație al organului de control, că aceste facturi ar fi completate de către aceeași persoană nu poate conduce că acestea nu sunt reale în condițiile în care conțin toate datele necesare și că cele trei societăți din București pot fi reprezentate pe zona ... de același delegat.

**În drept**, art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„(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;**  
**[...].”**

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează:

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

**”Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;**

**b) data emiterii facturii;**

**c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;**

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune. ”

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau

prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, s-a constatat că organele de inspecție fiscală au reținut o serie de deficiențe la furnizorii SC X SRL, că nu au depus declarațiile fiscale, au fost radiate, s-a deschis procedura de insolvență, declarat inactiv, existența unor suspiciuni asupra realității unor operațiuni. După aceste constatări organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere din punct de vedere fiscal operațiunile facturate, respectiv ca cheltuieli deductibile și TVA aferent acestora, concluzionând că societatea verificată nu a putut justifica realitatea achizițiilor și că achizițiile în cauză sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, s-a rezultat, că organele de inspecție fiscală cu toate că au reținut o serie de deficiențe la furnizori și existența unor suspiciuni asupra realității operațiunilor, totuși nu au solicitat și nu au efectuat controale încrucișate la acestea pentru stabilirea concretă a situației de fapt și nici nu au sesizat organele abilitate prin lege pentru stabilirea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

Tot din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei s-a rezultat că societatea contestată pentru susținerea contestației a depus în dosarul cauzei 3 contracte încheiate cu executanții SC Y SRL, SC Z SRL și SC V SRL, iar la fiecare factură emisă de aceștia s-a depus deviz ofertă sau situații de lucrări pentru extindere de clădire, terasă acoperită din structură de lemn și amenajare bucătărie. S-a mai depus proces verbal de recepție imobilizări din data de 31.12.2010 și fișa mijlocului fix cuprinzând aceste amenajări la clădirea luată în chirie.

În ce privește achiziții de diferite obiecte de inventar de la cei 3 firme din București, societatea a depus la dosar 3 note de recepții, din care 2 conținând diferite pahare, fețe de mese, prosoape, servetele, iar într-o notă nefiind trecut denumirea achizițiilor.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că motivul neacordării a dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de cei 6 furnizori meționat în decizia de impunere nu este în concordanță cu constatările fiscale din raportul de inspecție fiscală. Constatările nu se bazează în toate cazurile pe date certe, nefiind efectuate controale încrucișate și nici cel puțin cercetare la fața locului ca să constate existența sau inexistența imobilizărilor puse în discuție.

În concluzie, din cele prezentate de organele de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației reține că s-au constatat multe deficiențe în

cadrul inspecției fiscale, dar concret nu se poate stabili că aceste deficiențe în ce măsură au influențat neacordarea dreptului de deducere, în condițiile în care cumpărătorul nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului.

Așadar, se reține că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor cu toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu poate să se stabilească situația de fapt concretă, astfel nici nu poate să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în cele 18 facturi fiscale emise de diferite furnizori, ca urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”.**

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HR .../2012, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xx.xxx lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor aspectelor și documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, inclusiv controale încrucișate și cercetare la fața locului pentru stabilirea concretă a situației de fapt.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont și de prevederile art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale. Totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere de către contribuabil trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

**3. Referitor la accesoriile aferente**, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia „**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate..., cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**”, precum și principiul de drept **“accesorium sequitur principalem”**, se va desființa decizia de impunere nr. F-HR .../2012 și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei aferente impozitului pe profit desființat și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de x.xxx lei și penalități de întârziere în sumă de x.xxx lei aferente TVA desființat.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe pe fond asupra acestor obligații stabilite suplimentar, în condițiile în care SC X SRL nu aduce un argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nu depune niciun document de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, prin decizia de impunere nr. F-HR .../2012 organele de inspecție fiscală, pe lângă celelalte obligații fiscale au mai stabilit în sarcina SC X SRL și TVA de colectat în sumă de xxx lei în urma neînregistrării în evidențele contabile-fiscale a 5 facturi fiscale, achitate cu chitanță.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-HR .../2012 și susține că facturile au fost achitate cu bon fiscal și sunt evidențiate în situația zilnică dar fără să depună documente, respectiv bonurile fiscale și rapoartele zilnice contabilizate.

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

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că SC X SRL, deși contestă Decizia de impunere nr. F-HR .../2012 și susține că cele 5 facturi în cauză au fost achitate cu bon fiscal și sunt evidențiate în situația zilnică dar nu depune nici un document pentru justificare, astfel susținerea rămâne la nivelul unor afirmații.

În baza celor reținute și având în vedere că societatea nu aduce argumente de fapt sau de drept sau să depună dovezii în susținerea cauzei din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor 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. b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,* contestația formulată de SC X SRL **va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de xxx lei TVA colectat.**

Având în vedere principiul de drept *“accessorium sequitur principalem”* **se va respinge contestația și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de xx lei și penalități de întârziere în sumă de xx lei aferente TVA respins.**

**5. Referitor la excepția invocată de societatea** contestatară că nu a fost informată în prealabil cu privire la inspecția fiscală prin aviz de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționare cauzei, având în vedere că această susținere nu este întemeiată, avizul de inspecție fiscală fiind comunicat prin poștă semnat pentru primire la data de 30.05.2012, confirmarea de primire se află în dosarul cauzei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1. Desființarea** parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. nr. F-HR .../2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **suma totală de xx.xxx lei**, reprezentând:

- xx.xxx lei impozit pe profit,
- xxx lei dobânzi și majorări aferente impozit pe profit;
- xxx lei penalități de întârziere aferente impozit pe profit;
- xx.xxx lei taxa pe valoarea adăugată;
- x.xxx lei dobânzi și majorări aferente TVA;
- x.xxx lei penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

**2. Respingerea** ca nemotivată a contestației pentru **suma totală de xxx lei**, reprezentând:

- xxx lei taxa pe valoarea adăugată;
- xx lei dobânzi și majorări aferente TVA;
- xx lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**