

**Decizia nr.1168
din 2016**

privind solutionarea contestatiei formulată in numele
SC x SRL de catre x SPRL
înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. x/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov- Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita- de Activitatea de Inspectie Fiscala Harghita, prin adresa nr.x/2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.x/2016, cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata in numele SC x SRL cu sediul social in Miercurea Ciuc, str. x, nr.x, sc.A, ap.x, jud.Harghita, de catre x SPRL, in calitatea de administrator judiciar si lichidator al SC x SRL.

SC x SRL a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita-Activitatea de Inspectie Fiscala in Decizia de impunere nr. F-HR x/2014 si Raportului de inspectie fiscala nr.F-HR x/2014 si contesta suma totala **de x lei** reprezentand:

- x lei TVA respinsa la rambursare
- x lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata
- x lei dobanzi/ majorari de intarziere aferente TVA
- x lei impozit pe profit
- x lei dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- x lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit

Contestatia a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-HR x/2014 in data de 23.09.2014, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal, existenta in copie la dosarul contestatiei si inregistrarea contestatiei la AJFP Harghita in data de 23.10.2014, conform stampilei acestei institutii.

Prin Decizia nr.x din 22.01.2015, D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma totala de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, TVA neadmis la rambursare respectiv impozit pe profit stabilita suplimentar impreuna cu accesoriile aferente prin Decizia de impunere nr.F-HR x/2014, contestata de SC x SRL, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor mentionate in prezenta decizie.

Prin adresa nr. x/05.05.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.Brasov sub nr.x/09.05.2016, A.J.F.P.Harghita- Inspectie fiscala persoane juridice transmite catre D.G.R.F.P. Brasov, dosarul contestatiei privind SC x SRL, spre competenta solutionare, precizand ca motivul care a determinat suspendarea a incetat, procedura administrativa urmand a fi reluata conform prevederilor legale; A.J.F.P. Harghita - Activitatea de Inspectie Fiscala, comunica faptul ca dosarul penal privind pe administratorul SC x SRL, a fost solutionat în mod definitiv.

La dosarul contestatiei se afla Ordonanta de clasare din 19.10.2015, pronuntata de Parchetul de pe Lânga Tribunalul Harghita in dosar nr.x/2014 prin care s-a dispus clasarea cauzei avand ca obiect fapte de evaziune fiscala, privind pe numitul x reprezentant legal al SC x SRL.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

I. x SPRL, in calitatea de administrator judiciar si lichidator provizoriu al SC x SRL, prin contestatia depusa la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Harghita înregistrata sub nr. x/23.10.2014, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr. F-HR x/.2014 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-HR x/2014 pentru urmatoarele motive:

Contestatorul precizeaza faptul ca la data formularii contestatiei nu au fost restituite actele contabile ale societatii desi s-a solicitat acest lucru motiv pentru care nu a putut formula punctual motivatiile.

1. Cu privire la TVA petentul precizeaza faptul ca initial organul de control prin Decizia de impunere nr. F-HR x/2013 a stabilit ca TVA solicitată la rambusare in suma de x lei provine din achizitii de piese de schimb, combustibil, furnizare energie electrica, gaze naturale si achizitionarea mijloacelor fixe respectiv statie de preparare mixturi asfaltice, autogudronator WEIRO, freza asfalt W500, greder, sistem electric statie, rampa statie, zid protectie zgomot conform contract nr.x/2010 si ca toate bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 cu exceptia sumei de x lei care nu este deductibila.

Contestatorul mentioneaza faptul ca, organul de control a verificat si faptic existenta mijloacelor fixe achizitionate, deplasandu-se in data de 07.06.2013 la fata locului unde a constatat ca aceste mijloace fixe erau montate, in stare de functionare desfasurand activitatea de preparare a diferitelor tipuri de asfalt.

Mijloacele fixe enumerate mai sus au fost achizitionate de la S.C. x S.R.L., in baza facturii nr.x din 15.12.2010, factura care potrivit constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere din 30.10.2013 indeplinea conditiile prevazute de art 155 din Codul fiscal, inasa potrivit actelor de control atacate prin prezenta contestatie organul de control arata ca aceeasi factura nu este emisa conform acelorasi prevederi legale, ca procesele verbale de predare-primire utilaje nu se regasesc, motiv pentru care nu mai este deductibila TVA aferentă acestei facturi.

In motivarea respingerii la rambursare a taxei se mai invoca si faptul ca societatea vanzatoare se afla in procedura insolventei, ca bunurile in cauza fac obiectul unor litigii si ca la un control inopinat efectuat la societatea x SRL s-a constatat faptul ca aceste mijloace fixe nu se mai afla la locul initial, ci au fost demontate si predate in vederea pastrarii in custodie la asociatul S.C. x S.R.L. Contestatorul sustine ca aceste motive nu sunt pertinente in stabilirea exigibilitatii taxei, sunt aspecte care au intervenit ulterior cumpararii mijloacelor fixe iar exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata se raporteaza la data cuprinderii in decontul de taxa. In alta ordine de idei utilajul a fost demontat si dat in custodia asociatului in vederea maximizarii averii debitoarei, aceasta aflandu-se sub incidenta Legii 85/2006, in schimb aceasta masura nu are nici o implicare asupra operatiilor economice anterioare desfasurate de debitoarea S.C. x S.R.L. pentru care s-a solicitat rambursarea de TVA.

Potentul precizeaza faptul ca afirmatia inspectorilor fiscali este eronata cu privire la deducerea nejustificativa a TVA aferentă cheltuielilor cu energia electrica si gaze naturale in valoare totala de x lei, pe motiv ca mijloacele fixe nu au fost folosite la desfasurarea

activitatii. Totodata se precizeaza faptul energia electrica si gazele naturale au fost folosite pentru mentinerea in stare de functionare a mijloacelor fixe in cauza, ca in orice moment acestea sa poate fi puse in functiune, respectiv pentru conservarea acestora si paza lor , astfel pentru o justa stabilire a valorii a TVA ce poate fi dedusa sau nu, organele de control trebuia sa aiba in vedere si aceste aspecte.

Bunurile societatii au fost amplasate/depozitate pe o platforma inchiriata a carei paza a fost asigurata de societate, iar cabina paznicului a fost incalzita cu doua calorifere electrice care au functionat aproape neintrerupt din lipsa unei izolatii a cabinei iar platforma societatii a fost iluminat, fapt ce implica de asemenea consum de electricitate.

In legatura cu consumul de gaze petentul face precizarea ca bitumul care a ramas in linia tehnologica, periodic trebuie incalzit, in vederea evitarii intaririi acestuia care poate duce la deteriorarea liniei tehnologice respectiv la incetarea lucrarilor in zona a asociatului S.C. x S.R.L., linia tehnologica trebuia pusa in functiune in vederea golirii acesteia si scoaterii din sistem a bitumului aflat pe linii, care a implicat de asemenea consum de gaz, care insa era absolut necesar efectuarii acestei operatii.

Contestatorul concluzioneaza ca au fost respectate prevederile legale cuprinse in art.145 si art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la conditiile expres prevazute de lege pentru ca TVA -ul aferent facturilor emise sa fie deductibila si nu lasa loc de interpretare sau de prezumtii neintemeiate, iar evidentele contabile precum si actele in baza carora s-au inregistrat in evidenta contabila aceste tranzactii sunt conforme cu legea si au dreptul la deductibilitatea TVA iar cele constatate de organele de control sunt nelegale si neintemeiate.

Totodata se precizeaza faptul ca, cheltuielile cu paza sunt deductibile intrucat, potrivit prevederilor art.25 lit.d raportat la art. 113 alin.6. din Legea nr.85/2006 lichidatorul judiciar are obligatia conservarii bunurilor societatii ceea ce include si asigurarea pazei bunurilor din patrimoniu, astfel in mod eronat organele de control au considerat aceste cheltuieli nedeductibile.

2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit in suma de x lei, cu dobanzile aferente in suma de x lei respectiv penalitatiile de intarziere in suma de x lei se arata faptul ca organele de control au invocat aceeasi stare de fapt ca si la TVA, fiind reiterate motivele aratate in legatura cu netemeinicia solutiei stabilite de organul de control cu privire la deductibilitatea TVA, fiind vorba de aceleasi tranzactii, cheltuieli, prestari servicii, ca urmare nu s-a incalcat prevederile art.21, alin.1 si alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HR x/2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-HR x/2014, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita, au re-verificat perioada 07.10.2010-31.03.2013 (TVA) respectiv 01.10.2010-31.12.2012 (impozit pe profit) pe baza Deciziei de Reverificare nr.x/2013.

1. Referitor la verificarea corectitudinii soldului negativ al TVA, in suma de x lei, solicitat la rambursare prin decontul de TVA nr. x/24.04.2013, aferent perioadei 07.10.2010-31.03.2013, care a fost solutinat, astfel:

-TVA solicitata la rambursare	x lei
-TVA aprobata la rambursare	x lei
-TVA stabilita suplimentar	x lei
-TVA stabilita suplimentar, ramas de plata	x lei
- Dobanzi/Majorari de intarziere aferente TVA	x lei

TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, in ce priveste suma contestata de x lei , rezulta din urmatoarele constatari:

TVA-ul de rambursat provine din urmatoarele operatiuni economice si este justificat prin documentele:

- achizitii de piese de schimb, combustibil, furnizare energie electrica , gaze naturale, etc.
- achizitionarea unor mijloace fixe (static preparare mixturi asfatice, autogudronator, freza asfalt, greder, sistem electric statie, rampa static, zid protectie zgomot) de la SC x SRL, valoarea totala fiind de x lei din care TVA x lei conform facturii nr. x/15.12.2010.

Cu privire la aceasta achizitionare, cu ocazia inspectiei precedente s-a solicitat control incrucisat la AJFP CLUJ cu privire la efectuarea unui control la SC x SRL CUI: x, cu domiciliul fiscal in loc. CLUJ-NAPOCA, str. x, nr. x, jud.Cluj.

Din Procesul-verbal nr, x din 09.09.2013, incheiat de echipa de inspectie din cadrul ANAF-DGRFP CLUJ , au rezultat urmatoarele:

- societatea se afla in stare de faliment, deschiderea procedurii de insolventa in forma simplificata a fost dispusa prin sentinta comerciala pronuntata la data de 14.01.2011 in dosarul nr. x/2011 si in calitate de lichidator judiciar fiind desemnat societatea profesionala x I.P.U.R.L. Cluj-Napoca.

- reprezentantii societatii de insolventa au pus la dispozitia echipei de inspectie, in copie, actele contabile cu privire la tranzactia efectuata cu SC x SRL.

- x SRL a emis catre SC x SRL M-CIUC factura cu nr.x/15.12.2010 reprezentand „vanzare mijloace fixe” cf.contract nr.x/15.12.2010 avand valoarea totala de x lei (TVA aferenta x lei) livrare declarata de societatea din Cluj atat in Decontul de TVA cat si in Declaratia 394 aferenta semestrului II 2010. Cu data de 31.12.2010 conform Registrului jurnal pentru luna decembrie 2010, societatea SC x SRL a inregistrat vanzarea pe contul de venituri „7583,, cu suma de x lei si TVA colectata aferenta in suma de x lei. Prin notele contabile cu nr. 206 si 207 a fost inregistrată scoaterea din evidenta a mijloacelor fixe vandute. Odata cu inregistrarea scoaterii din evidenta a mijloacelor fixe vandute, s-a inregistrat si o diminuare a capitalului social, intrucat acestea au fost aduse ca aport in natura la capitalul social de asociatul x ZRT-Ungaria. Nota contabila de diminuare a capitalului social este inregistrata eronat, deoarece daca un actionar a participat la capitalul social cu un aport in natura, diminuarea a capitalului social nu se poate realiza prin restituirea bunului pe care l-a adus sub forma de aport, pentru a nu perturba activitatea viitoare a firmei. Totodata Hotararea Asociatilor de diminuare a capitalului social nu a fost publicata in Monitorul Oficial al Romaniei conform art.208 din Legea 31/1990 privind societatile comerciale.

Conform Registrului jurnal, SC x SRL a achitat prin virament bancar in data de 15.12.2010 suma de x lei, astfel ramanand un sold neachitat din factura x/15.12.2010 în suma de x lei. Din anexa facturii respective reiese ca societatea care a predat aceste utilaje catre SC x SRL, a fost x SA si nu SC x SRL care a emis factura. Organul de inspectie a mai precizat faptul ca x I.P.U.R.L.Cluj-Napoca fiind lichidator judiciar a fost inregistrat la ONRC cu doi asociati persoane juridice . Partile sociale sunt detinute de 98,76% de x ZRT si x FM SRL 1,24%.

Inspectorii fiscali au constatat ca factura nr.x/15.12.2010 de la SC x SRL nu a fost emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul Fiscal, in sensul ca nu contine toate elementele prevazute de acest articol la alin. (19), lit i), si anume: pretul unitar al bunurilor, fiind vorba de sapte bunuri diferite (static preparare mixturi asfatice, autogudronator, freza asfalt, greder, sistem electric static, rampa statie, zid protectie zgomot). Valoarea individuala a acestor mijloace fixe nu este precizată nici in contractul de vanzare-cumparare (x15.12.2010) si nici in „actul de predare primire utilaj” intocmit cu antetul SC x SRL si stampilat de x Budapesta- societate care a inchiriat spatiul unde erau depozitate bunurile cumparate de catre petent.

Aceasta achizitie a facut obiectul unor litigii judiciare in care se implica problema stabilirii valorii de circulatie a acestor bunuri, dupa cum reiese din informatiile publicate de

Tribunalul Cluj si Curtea de apel Cluj (dosarele x/1285/2011, x1/1285/2011). Inspectorii fiscali au solicitat in legatura cu aceste aspecte informatii de la administratorul societatii in sa nu au primit nici un raspuns.

La reverificare (Decizia de reverificare x/05.12.2013), s-a constatat faptul ca statia de preparare a mixturilor asfaltice nu mai exista la punctul de lucru din str. x nr.1 din Miercurea-Ciuc, ci a fost mutată in custodie la unul din asociatii societatii, respectiv la SC.x SRL CUI x din Odorheiu-Secuiesc.

Societatea nu a prezentat documente justificative in legatura cu activitatea de preparare a mixturilor asfaltice (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare - iesire a materiilor prime, materialelor si a mijloacelor de transport cu care s-au transportat acestea etc), fapt care arata incertitudinea modului de exploatare a acestor utilaje. In contractele de prestari servicii nr. x/03.10.2011 si x1/03.10.2011 incheiate cu x SRL respectiv x1 SRL se precizeaza la drepturile si obligatiile beneficiarului; „*sa urmareasca productia printr-un delegat al sau*” - fapt care in opinia organelor de control conduce la concluzia ca exploatarea statiei a fost efectuata de acesti beneficiari care sunt si asociatii firmei in conditiile in care si materia prima conform contractelor le apartinea. (inregistra cheltuieli fara a raporta productie)

Urmare a investigatiilor fiscale efectuate, organul de control concluzioneaza ca atat firma furnizoare cat si societatea verificata au acelasi comportament fiscal, adica: ambele si-au declarat insolventa, nici una din societati nu a efectuat plata TVA si nu desfasoara activitate.

Prin Nota Explicativa nr.x/26.05.2014 s-au solicitat o serie de informatii si documente referitoare la aspectele descrise mai sus dar administratorul nu a furnizat informatiile necesare mai mult nu s-a prezentat nici la invitatia organului fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus si invocand articolul 11 din Codul Fiscal, inspectorii fiscali au considerat ca TVA in suma de x lei aferenta acestei facturi nu este deductibila.

Inspectorii fiscali au constatat ca societatea a dedus TVA pe baza unor facturi la care nu detine exemplarul original, factura emisa de Cab.de avocat x nr.x/30.05.2012 reprezentand onorariu avocat in valoare de x lei si TVA aferenta x lei si factura nr. x/16.10.2012 emisa de x SA reprezentand chirie in valoare de x lei din care TVA x lei si factura x/05.07.2012 emisa de x SRL reprezentand refacturare combustibil, baza impozabila fiind in suma de x lei din care TVA x lei (in care contractul de locatiune nr. x/25.03.2011 se prevede la pct. 5.3 ca „*toate cheltuielile de reparatie, intretinere si exploatare cad in sarcina locatarului x SRL*)

Avand in vedere cele de mai sus inspectorii fiscali au concluzionat ca TVA deductibilă a fost majorată nejustificat cu suma de x lei, suma pentru care societatea nu are drept de rambursare.

Totodata, s-a constatat ca in perioada verificata s-a dedus TVA aferenta serviciilor executate si facturate de SC x SRL, servicii a caror prestare efectiva nu este justificata conform legislatiei in vigoare cu situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piata sau orice alte materiale corespunzatoare. TVA aferentă facturii nr. x/20.03.2012 emisa de SC x SRL cu valoare TVA de x lei, reprezentand "*masina de amestecat asfalt, piese de schimb conform deviz*", in sa devizul nu a fost regasit in actele puse la dispozitia organului fiscal. Inspectorii fiscali au ajuns la concluzia ca suma cu care s-a marit nejustificat soldul de TVA deductibil este de x lei. S-a dedus TVA aferentă achizițiilor de energie electrica consumată in perioada 01.05.2011 - 31.07.2011 pentru locul de consum str. x nr.1, unde societatea inchiriaza un teren de la SC x SA incepand cu data de 01.08.2011. Pentru perioada 01.08.2011-30.11.2011 societatea a avut contract de inchiriere valabil pentru terenul respectiv dar nu a realizat venituri din servicii sau productie. Suma cu care s-a marit nejustificat soldul TVA deductibila a fost de x lei pentru perioada 01.05.2011 - 30.10.2011.

La fel, s-a dedus TVA aferenta achizițiilor de energie electrica si gaze in perioada Ian-Dec 2012, in care societatea nu a mai realizat venituri din servicii sau productie. Suma cu care s-a marit nejustificat soldul de TVA deductibil a fost de x lei, suma totala pentru care organul fiscal nu a acceptat deducerea TVA a fost de x lei.

Astfel inspectorii au ajuns la concluzia ca nu au fost respectate prevederile art.145-alin.2 lit.a, art.146 alin.(1) lit.a, art.155 alin.19 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.46 din HG nr.44/2004.

Pentru TVA stabilită suplimentar, in baza art.120 si art 120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de x lei.

2. Referitor la impozitul pe profit,

SC x SRL a efectuat si a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu energia electrica, gaze naturale, prestari servicii, evaluare risc, servicii ale caror prestare efectiva nu este justificata conform legislatiei in vigoare cu situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare.

La control s-a reținut că societatea nu a putut dovedi necesitatea acestor prestari, respectiv ca cheltuielile aferente nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, astfel :

- In anul 2011 s-au dedus cheltuielile cu energia electrica consumata in perioada 01.05.2011-31.07.2011 pentru locul de consum M-Ciuc, str.x, nr.1, valoarea cheltuielilor fiind de x lei (inchiriat de la SC x SA). In perioada 01.08.2011-30.11.2011 societatea nu a realizat venituri din servicii sau productie, dar a inregistrat cheltuieli cu energia electrica si gaze in suma de x lei. Inspectorii fiscali au stabilit ca societatea nu a respectat prevederile art.21 alin 1 din legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care prevede ca « *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* »

Organul fiscal precizeaza faptul ca societatea a dedus cheltuielile cu amortizarea unor imobilizari corporale care nu au fost utilizate in cursul anului 2011 adica statia de preparare mixtura asfaltice si componentele acesteia a caror cheltuieli pe anul 2011 a fost in suma de x lei. Inspectorii fiscali au stabilit ca acest fapt contravine prevederilor art.24 alin. 11 din Codul Fiscal precum si pct.70² din Normele de aplicare a Codului fiscal « *Pentru perioada in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectueaza pe durata, normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.* »

- In anul 2012 au fost deduse cheltuielile de energie electrica si gaze in suma de x lei pe perioada Ian - Dec. 2012, desi societatea nu a mai realizat venituri din servicii sau productie.

Inspectorii fiscali au concluzionat ca societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care prevede: „*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.*”

Factura cu nr.x/05.07.2012 emisa de catre SC x SRL reprezentand „refacturare combustibil” in valoare de x lei a fost dedus de catre petent in conditiile in care contractul de locatiune nr. x/25.03.2011 prevede la pct. 5.3 ca „toate cheltuielile de reparatie, intretinere si exploatare cad in sarcina Locatarului (x SRL.)

Totodata au fost deduse cheltuielile aferente facturii nr. x/20.03.2012 emisa de SC x SRL cu valoare de x lei, reprezentand „*masina de amestecat asfalt, piese de schimb conform deviz*”, insa devizul nu s-a pus la dispozitia organului fiscal, respectiv au fost

deduse cheltuielile aferente unor prestari servicii cum sunt: servicii de evaluare efectuat de catre x SRL in baza facturilor nr.x/07.02.2012, x/17.04.2012, x/02.11.2012, aceste servicii nefiind justificate conform legislatiei in vigoare cu situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare. Suma totala a acestor servicii fiind de x lei.

Tot in anul 2012 au fost deduse cheltuielile cu amortizarea unor imobilizari corporale care nu au fost utilizate in cursul anului 2012, adica statia de preparare mixturi asfaltice si componente ale acesteia societatea nemai realizand venituri din exploatarea acestora in anul 2012. Totalul acestor cheltuieli pe anul 2012 a fost de x lei.

Inspectorii fiscali au reținut încălcarea prevederilor art. 24 alin. (11) din Codul fiscal precum si pct. 70² din Normele de aplicare a Codului fiscal: „ *Pentru perioada in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramase neamortizate se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.*”

SC X SRL in luna decembrie 2012 a inregistrat suma de x lei in contul 6814 (chelt. cu provizioane) inregistrarea s-a facut pe baza Contractului de Cesiune Creanta incheiat intre SC x SRL si SC x SRL in data de 20.12.2010.

SC x Ciuc SRL a emis factura nr. x/15.12.2010 cu valoare de x lei (TVA aferenta de x lei) din care a fost achitata suma de x lei ramanand astfel un sold neachitat in suma de x lei. SC x SRL avea datorii in valoare de x RON fata de SC x SRL. Cele doua societati conform contractului mentionat mai sus au convenit pentru x Euro (echivalent x RON) transmiterea creantei de x lei pentru SC x SRL. Din aceasta operatiune rezulta ca SC x SRL avea de incasat x RON de la SC x SRL.

Suma respectiva a fost inregistrata in contul 7588 (alte venituri din exploatare) si suma de x lei a fost inregistrata in contul 6814 ca creanta neincasata. Diferenta de x lei (668.170-168.170) este exact suma datorata de SC x SRL catre SC x SRL.

Organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de x lei pe motivul ca societatea nu are dreptul la recuperarea pierderii fiscale in suma de x lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, in baza art.120 si art 120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, Republicat cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de x lei respectiv penalitati de intarziere in suma de x lei.

III. Luand în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

III.1. Referitor la suma de x lei reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei TVA

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii, respectiv au considerat nedeductibile cheltuielile cu energia electrică și gazele naturale, precum și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, în condițiile în care argumentele aduse de către petentă nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, prin Decizia nr. x din 22.01.2015, D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul solutionare contestatii a suspendat solutionarea contestatiei formulata de catre SC x SRL prin

lichidatorul x SPRL înregistrată la D.G.R.F.P. Braşov sub nr. x/03.11.2014 pe motivul ca AJFP Harghita a înaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Harghita Sesizarea penala nr. x/22.10.2014, astfel cele contestate au format obiectul **dosarului penal x/2014.**

DGRFP Brasov-Serviciul solutionare contestatii a fost instiintata de catre AJFP Harghita Inspectie Fiscala Persoane Juridice prin adresa nr. x/05.05.2016 asupra incetarii motivului de suspendare astfel ca Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFP Brasov va proceda la solutionarea cauzei pe fond.

Prin decizia de impunere contestata, pentru perioada verificata 13.01.2010-31.12.2013 organul de inspectie a stabilit ca baza de impunere pentru TVA se modifica cu suma de x lei, fiind stabilita TVA fara drept de deducere in suma totala de x lei, din care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei si s-a stabilit TVA suplimentar ramasa de plata in suma de x lei, pentru care s-au calculat accesorii in suma de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere.

De asemenea, pentru anul 2011 in urma inspectiei fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei (x lei cheltuieli cu energie si gaze+x lei cheltuieli cu amortizarea). Dupa acoperirea pierderii fiscale declarata de contribuabil in suma de x lei, organele de inspectie au determinat profit impozabil suplimentar in suma de x lei pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar de plata in suma de x lei.

Pentru anul 2012 in urma verificarilor a fost diminuat pierderea fiscala declarata de contribuabil in suma de x lei cu valoarea cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei, pierderea fiscala de recuperat in anii urmasori fiind in suma de x lei.

Organul de solutionare retine ca prin contestatia formulata contribuabilul nu se indreapta asupra masurii de diminuare a pierderii fiscale aferente anului 2012, alegand sa conteste doar impozitul pe profit in suma de x lei aferent anului 2011.

Verificarile s-au efectuat exclusiv in baza documentelor puse la dispozitie de contribuabil. Se constată că pe parcursul inspectiei fiscale au mai fost solicitate alte documente (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registrul de intrare-iesire a materialelor contractate) si au fost transmise administratorului prin Nota explicativa nr. x , care a fost preluata in data de 26.05.2014, intrebari pentru stabilirea situatiei de fapt fiscale, dar contribuabilul nu a prezentat documentele solicitate şi nici nu a furnizat explicatiile solicitate.

A) Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate în perioada în care societatea nu a înregistrat venituri impozabile din exploatarea acestora.

In fapt, in perioada verificata societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea, pe care le-a considerat deductibile fiscal, in suma totala de x lei (x lei in anul 2011 si x lei in anul 2012) aceasta fiind calculata si pentru lunile in care contribuabilul nu a utilizat mijloacele fixe in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Influenta fiscala a cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea stabilite pentru anul 2012 in suma de x lei, a constat in diminuarea pierderii fiscale inregistrata de petenta pentru aceasta perioada fiscal in suma de x. Avand in vedere faptul ca prin contestatia formulata contribuabilul nu se indreapta asupra masurii de diminuare a pierderii fiscale aferente anului 2012, in continuare se va face referire numai la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei.

Conform RIF in baza caruia a fost intocmita Decizia de impunere contestata, respectiv conform adresei nr.HRG_AIF x/30.06.2016 de completare la referatul nr.x/05.05.2016 privind reluarea solutionarii contestatiei, in luna decembrie 2011 SC x SRL a inregistrat venituri din preparare mixturi asfaltice in suma de x lei, din exploatarea statiei de preparare mixturi asfaltice evidentiata in patrimoniu.

Din verificarea modului de inregistrare si deducere a cheltuielilor cu amortizarea s-a constatat ca petenta a inregistrat si dedus, in fiecare luna din anul 2011, amortizarea

pentru mijloacele fixe rampa statie (x lei/luna), zid protectie zgomot (x lei/luna), sistem electric statie (x lei/luna) si statie de preparare mixturi asfaltice (x lei/luna). Deoarece societatea a înregistrat venituri impozabile doar in luna decembrie 2011, organele de control au majorat profitul impozabil cu amortizarea dedusa pentru perioada 01.01.2011-30.11.2011, respectiv cu suma de x lei calculata astfel: [11x(x lei + x lei + x lei + x lei)].

In drept, in speta sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 19, alin. (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".

Art. 21, alin. (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."

Art. 21, alin. (3) "Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24".

și ale art. 24 alin. (1) și (11) coroborat cu prevederile punctului 70² din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

Codul fiscal

Art. 24, alin. (1) "Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)"

Normele de aplicare

70² "Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizată se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală."

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, cu privire la cheltuielile cu amortizarea se reține că sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată, ca amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix se pune în funcțiune și că atunci când mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate, recuperarea valorii rămase neamortizată se reia în luna următoare redării în folosință, tratamentul fiscal aplicabil în acest caz fiind prevăzut de Normele metodologice pentru aplicarea OG 92/2003/R privind Codul fiscal, citat mai sus.

Cu privire la cele de mai sus menționate, mijloacele fixe nefiind utilizate, se reține că societatea nu avea dreptul de a deduce din punct de vedere fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în perioada ianuarie 2011-noiembrie 2011, când nu a obținut venituri din exploatarea acestora.

Conform prevederilor sus menționate societatea contestatară are dreptul de a recupera cheltuielile din punct de vedere fiscal în perioada următoare reluării activității cu recalcularea amortizării fiscale pe durata normală rămasă.

Drept urmare, simpla afirmație a unității potrivit căreia a desfășurat activitate, nesuștinută cu documente, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a cauzei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată **pentru cheltuielile cu amortizarea în suma de x lei.**

B) Referitor la cheltuielile cu energia electrica si gazele înregistrate în perioada în care societatea nu a înregistrat venituri impozabile din exploatarea statiei de asfalt

In fapt, in perioada mai-noiembrie 2011 pentru locul de consum din mun. Miercurea Ciuc, str. x nr. 1, petenta a inregistrat cheltuieli cu energie electrica si gaze in suma totala de x lei si a dedus TVA aferenta acestor achiziții in suma de x lei iar in anul 2012 a dedus cheltuielile de energie electrica si gaze in suma de x lei respectiv TVA aferenta in suma de x lei, atat cheltuielile, cat si TVA fiind considerate deductibile din punct de vedere fiscal.

Avand in vedere faptul ca petenta contesta doar impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de x lei aferent anului 2011, doar cheltuielile cu energia electrica si gazele in suma de x lei, inregistrate in anul 2011, fac obiectul spetei in cauza.

Conform informatiilor din baza de date ANAF, pentru locatia din str. x nr. 1 a fost incheiat cu SC x SA in data de 20.07.2011 contractul de inchiriere nr. x care produce efecte incepand cu data de 01.08.2011, la aceasta adresa fiind declarat si punct de lucru in baza acestui contract.

Avand in vedere faptul ca, in perioada 01.05.2011-31.07.2011 contribuabilul a dedus cheltuieli cu energia electric/gaze consumata pentru locul de consul str. x nr.1, M-Ciuc, in suma de x lei, desi nu detinea contract de inchiriere pentru acest spatiu si nu avea declarat punct de lucru la aceasta adresa, organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu energia si gazele inregistrate pentru aceasta adresa in perioada pana la 01.08.2011.

De asemenea organele de control au considerat ca valoarea cheltuielilor cu energia si gazele deduse pentru punctul de lucru din str. x nr.1, pentru perioada 01.08.2011-30.11.2011, in suma de x lei, este nedeductibila fiscal deoarece societatea nu a inregistrat venituri impozabile din exploatarea mijloacelor fixe aflate la aceasta adresa.

In contestatia depusa, petenta sustine ca energia electrica si gazele naturale au fost folosite pentru mentinerea in stare de functionare a mijloacelor fixe pentru ca in orice moment acestea sa poate fi puse in functiune respectiv pentru conservarea acestora si la incalzirea cabinei paznicului, sustineri pentru care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte consumul de energie si gaze facturate de distribuitor.

În drept, spetei analizate referitor la impozitul pe profit, îi sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Art. 19 alin. (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”.

Art. 21 alin. (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.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic respectiv că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în anul 2011, în care au fost înregistrate cheltuielile în speță, contribuabilul a înregistrat venituri impozabile din exploatarea mijloacelor fixe pentru care sustine ca a fost efectuat consumul de utilitati doar in luna decembrie, astfel că pentru perioada mai –noiembrie 2011 nu se justifica utilizarea acestor utilitati în folosul operațiunilor impozabile. Mai mult, așa cum s-a arătat mai sus, in perioada 01.05.2011-31.07.2011, petenta nu avea contract de inchiriere pentru locul de consum din str. X nr.1, M-Ciuc pentru care au fost facturate aceste cheltuieli si nici nu avea declarat punct de lucru la aceasta adresa.

Se retine ca organele de control nu au respins dreptul de deducere pentru cheltuielile cu consumul de energie electrica si gaze din luna decembrie 2011 in care petenta a inregistrat venituri impozabile din exploatarea mijloacelor fixe amplasate la aceasta adresa.

IPJ Harghita - Serviciul de investigare a criminalitatii economice prin Referatul cu propuneri de clasare a cauzei penale precizeaza *“ca nu exista date referitoare la omisiunea, in tot sau in parte, a evidentierii, in actele contabile ori in alte documente legale, a operatiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, pentru care s-a solicitat efectuarea de cercetari”*

În condițiile date, în mod corect organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru **cheltuielile cu energie electrica si gaze in suma totala de x lei**, motiv pentru care se va **respinge ca neintemeiata** contestatia pentru cheltuielile mentionate mai sus.

Avand in vedere faptul ca prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației **a respins contestația ca neintemeiata** cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de **x lei** (pct A si B) menținând constatările organelor de inspecție fiscală pentru motivele prezentate în prezenta decizie, pierderea fiscală pe anul 2011 va fi acoperită astfel:

- pierdere fiscală declarata de societate la 31.12.2011 - x lei
- cheltuieli cu energia si gazele nedeductibile fiscal x lei
- cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal x lei
- profit impozabil x lei
- impozit pe profit x lei

Astfel, întrucât cu privire la cheltuielile stabilite ca nedeductibile în sumă de x lei a fost respinsa contestatia ca neintemeiata, urmează a se respinge contestatia si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul 2011 în sumă de **x lei**.

Referitor la TVA, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră: *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile ...”*.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin. (1) lit. a), prevede:

“art. 146, alin. 1 lit. a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, (...);”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, se reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în anii **2011 – 2012**, în care au fost efectuate achizițiile în suma totală de x lei pentru care s-a dedus TVA în speță, contribuabilul nu a desfășurat activitate economică, rezultând că aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organul de soluționare reține că, deși contribuabilul nu contestă diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu suma de x lei reprezentând cheltuieli cu energia electrică și gazele pentru punctul de lucru, alege să conteste TVA aferentă în suma de x lei.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus și considerentele prezentate referitoare la impozitul pe profit, se reține că în speță, pentru cheltuielile cu energia electrică și cu gazele pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, unitatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în cauză.

Se reține că organele de control nu au respins dreptul de deducere al TVA aferentă consumului de energie electrică și gaze din luna decembrie 2011 în care petenta a înregistrat venituri impozabile din exploatarea mijloacelor fixe amplasate la această adresă.

Întrucât argumentele prezentate la dosarul contestației nu sunt de natură să schimbe constatarea redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă utilitatilor în cauză.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de x lei, stabilit suplimentar, având în vedere că pentru obligațiile suplimentare de plată principale contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, se va respinge contestația și pentru sumele de x lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și x lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

C) Cu privire la TVA în suma de x lei înscrisă în factura nr. x/15.12.2010 emisă de SC x SRL, reprezentând achiziționarea unor mijloace fixe (stație preparare amestecuri asfaltice, autogudronator, freza asfalt, greder, sistem electric stație, rampa stație, zid protecție zgomet).

In fapt, mijloacele fixe enumerate mai sus au fost achiziționate de la SC x SRL în baza facturii nr. x/15.12.2010, emisă pentru suma de x lei (din care TVA x lei). Inițial această sumă a fost acceptată la deducere conform deciziei nr. F-HR x/2013.

În urma re-verificării dispuse prin Decizia de re-verificare nr. x/2013 necontestată de petenta, inspectorii fiscali au constatat că factura cu nr. x/15.12.2010 nu este emisă

conform prevederilor legale (art 155 din CF) deoarece nu este specificat pretul unitar al bunurilor, in cauza desi pe factura sunt inscise sapte bunuri diferite, valoarea individuala nu este precizata. De altfel, valoarea individuala a bunurilor nu este stabilita nici in contractul de vanzare cumparare nr.x/15.12.2010 si nici in actul de predare primire utilaj intocmit cu antetul SC x SRL si stampilat de x SA Budapesta. Contribuabilul nu a pus la dispozitia inspectorilor fiscali procesele verbale de predare-primire utilaje respectiv procesele verbale de punere in functiune.

De asemenea, la data efecturarii controlului inopinat la societatea x SRL s-a constatat faptul ca aceste mijloace fixe nu se mai afla la locui initial, ci au fost demontate si predate in vederea pastrarii in custodie la asociatul S.C.x S.R.L.

Referitor la societatea furnizoare a mijloacelor fixe, organele de control au precizat că se afla in procedura insolventei iar bunurile care au facut obiectul contractului de vanzare cumparare nr.x/15.12.2010 fac obiectul unor litigii.

In data de 26.05.2014 s-a inmanat administratorului societatii, d-lui x Nota explicativa nr. x, prin care s-au solicitat o serie de informatii si documente referitoare la spectele de mai sus, printre care si documente justificative in legatura cu activitatea de preparare a mixturilor asfaltice (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare-iesire a materiilor prime, materialelor si a mijloacelor de transport cu care s-au transportat acestea), insa administratorul nu a furnizat informatiile si documentele solicitate si nu s-a prezentat nici la invitatia trimisa prin posta.

Prin contestatia depusa, petenta sustine ca factura nr.x/15.12.2010 indeplineste conditiile prevazute de art.155 din Codul fiscal iar motivatiile organului cu privire la faptul ca societatea vanzatoare se afla in insolventa, bunurile in cauza fac obiectul unor litigii, mijloacele fixe nu se regasesc la locul initial-fiind demontate si predate in custodia asociatului (x SRL) sunt aspecte care au intervenit ulterior cumpararii mijloacelor fixe iar exigibilitatea TVA se raporteaza la data cuprinderii in decontul de taxa.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră: ***“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile ...”***.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin. (1) lit. a), prevede:

“art. 146, alin. 1 lit. a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, (...);”

Art.155, alin.19, lit. i) prevede: ***„Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, pretul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;”***

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, factura trebuia sa cuprinda *in mod obligatoriu* toate elementele prevazute de art.155, alin.19 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv sa fie specificat pretul unitar pentru fiecare bun in parte.

Organul de solutionare retine ca valoarea individuala a mijloace fixe care fac obiectul contractului incheiat cu x (statie preparare mixturi asfaltice, autogudronator, freza asfalt, greder, sistem electric statie, rampa statie, zid protectie zgomot) nu este precizata in factura si nici in contractul de vanzare-cumparare respectiv in actul de predare primire utilaj intocmit cu antetul Sc x si stampilat de x1. Astfel, se constata ca factura in baza careia a fost dedusa TVA in suma de x lei nu indeplineste conditiile de forma prevazute de legislatia fiscala.

Mai mult, pentru aceste mijloace fixe nu au fost prezentate procesele verbale de punere in functiune a utilajelor si niciun alt document (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare-iesire a materiilor prime, materialelor si a mijloacelor de transport cu care s-a efectuat transportul) din care sa rezulte ca imobiliarile au fost utilizate pentru operatiuni taxabile, acestea fiind plasate in custodie la unul din asociatii petentei (x SRL).

Organul de solutionare a contestatiei din documentele aflate la dosarul cauzei retine urmatoarele:

Contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, cu ocazia efectuarii reverificarii documente justificative in legatura cu activitatea de preparare a mixturilor asfaltice (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare - iesire a materiilor prime, materialelor si a mijloacelor de transport cu care s-au transportat acestea etc), fapt care arata incertitudinea modului de exploatare a acestor utilaje. In contractele de prestari servicii nr. x/03.10.2011 si x1/03.10.2011 incheiate cu x SRL respectiv x1 SRL se precizeaza la drepturile si obligatiile beneficiarului: „sa urmareasca productia printr-un delegat al sau” - fapt care in opinia organului de inspectie conduce la concluzia ca exploatarea statiei a fost efectuata de acesti beneficiari care sunt si asociatii firmei in conditiile in care si materia prima conform contractelor le apartinea.

Urmare a investigatiilor fiscale efectuate, organul de control a concluzionat ca atat firma furnizoare SC x SRL cat si societatea contestatara au acelasi comportament fiscal, adica: ambele si-au declarat insolventa, nici una din societati nu a efectuat plata TVA si nu desfasoara activitate.

La data de 26.05.2014 administratorului societatatii i s-a inmanat Nota Explicativa nr.x (anexa 4), prin care s-au solicitat o serie de informatii si documente referitoare la aspectele descrise mai sus, insa administratorul nu si-a onorat obligatia de a furniza aceste informatii si documente organului de inspectie fiscala si nu s-a prezentat nici la invitatia trimisa prin posta cu confirmare de primire, care a fost returnata la DGRFP BV-AJFPHR-IF, cu motivul "*destinatar lipsa de la domiciliu*" la data de 17.06.2014.

Inspectia fiscala are in vedere si analiza tranzactiilor, fiind vizate toate partile implicate, realitatea si legalitatea operatiunilor inscrise in facturile emise. In conformitate cu prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura, republicata. „*Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza*”. Din aceste motive organul de inspectie fiscala considera ca operatiunea sus amintita nu este reala si nu a dat dreptul de deducere a TVA solicitata la rambursare.

O persoana impozabila poate sa invoce dreptul de deducere numai in temeiul unei facturi veridice in ceea ce priveste forma si fondul acesteia.

Avand la baza cele consemnate in urma verificarilor incrucisate efectuate la solicitarea echipei precedente, respectiv constatările proprii ale echipei de inspectie care a efectuat reverificarea, s-a stabilit cu certitudine un risc fiscal major, s-a constatat ca nu sunt intrunite conditiile legale pentru ca SC x SRL sa beneficieze de rambursare pentru TVA aferenta acestei tranzactii.

La art. 11 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza: "*la stabilirea unui impozit sau a unei taxe in*

intelesul prezentuui cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

În temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, în mod legal echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare tranzactiile efectuate de SC x SRL cu furnizorul SC x SRL, datorita faptului ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative in legatura cu activitatea de preparare a mixturilor asfaltice (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare - iesire a materiilor prime, materialelor si a mijloacelor de transport cu care s-au transportat acestea etc), fapt care arata incertitudinea modului de exploatare a acestor utilaje.

Totodata se reține faptul ca in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat venituri din exploatarea statiei de asfalt numai in luna decembrie 2011, luna in care a emis doua facturi fiscale (reprezentand mixturi asfaltice), catre SC x SRL si SC x1 SRL, dar nici pentru aceasta luna nu a prezentat documente justificative in legatura cu activitatea de preparare a mixturilor asfaltice (situatii de lucrari, rapoarte de productie, registre de intrare - iesire a materiilor prime).

Totodata, din Referatul cu propunere de clasarea cauzei penale, IPJ Harghita-Serviciul de investigare a criminalitatii economice precizeaza

*„La dosarul cauzei au fost depuse totodata si actele solicitate de la lichidatorul judiciar privind eventualele achizitii de produse de la terti care ar fi permis societatii sa le foloseasca ca materie prima pentru producerea de mixturi asfaltice(dosar fila) **neexistand probe in sensul achizitionarii unor asemenea produse.**”*

In perioada 01.01.2012 - 31.03.2013 societatea contestatara nu a mai realizat venituri din productie, utilajele fiind date in custodie societatii SC x SRL(societate afiliata).

Potrivit prevederilor pct. 48 din Normele de Aplicare a Codului Fiscal, HG nr.44/2004 *„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii”:*

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.

Organul de solutionare a contestatiei precizeaza faptul ca nici in sustinerea contestatiei, petenta nu prezinta documentele justificative solicitate de organele de control si niciun alt document din care sa rezulte ca aceste mijloace fixe au fost utilizate si ca au fost generatoare de venituri taxabile.

Astfel, organul de solutionare retine ca petenta nu a prezentat documentele justificative solicitate de organele de control si niciun alt document din care sa rezulte ca aceste mijloace fixe au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri taxabile, condiție esențială pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor.

Drept urmare, nefiind indeplinita conditia de fond pentru deducerea taxei, prevăzută de legiuitor la art. 145 din alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, ***pentru ca se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de x lei .***

În conformitate cu prevederile art.216 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare respectiv art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală si cu pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, ***întrucât argumentele și***

documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

III.2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA neadmisă la deducere (din care x lei stabilita suplimentar de plata, respectiv x lei respinsa de la rambursare), precum și dobânzile în sumă de x lei aferente TVA, cauza supusă soluționării DGRFP Brasov - Serviciul solutionare contestatii 2 este de a stabili dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal TVA aferentă achizițiilor unor bunuri și servicii, pentru care nu s-a prezentat exemplarul original al facturilor, sau pentru care contribuabilul nu a probat cu documente necesitatea și prestarea efectivă, în condițiile în care prin contestație nu sunt prezentate motivele de fapt și de drept pentru care s-a formulat contestația.

In fapt, inspectorii fiscali au constatat ca societatea a dedus TVA pe baza unor facturi la care nu detine exemplarul original, dupa cum urmeaza:

- factura emisa de Cab.de avocat x nr.x/30.05.2012 reprezentand onorariu avocat in valoare de x lei si TVA aferenta x lei

- factura nr. x/16.10.2012 emisa de x SA reprezentand chirie in valoare de x lei din care TVA x lei

- factura x/05.07.2012 emisa de xSRL reprezentand refacturare combustibil, baza impozabila fiind in suma de x lei din care TVA x lei (in care contractul de locatiune nr. x/25.03.2011 se prevede la pct. 5.3 ca „toate cheltuielile de reparatie, intretinere si exploatare cad in sarcina locatarului x SRL)

Avand in vedere cele de mai sus, inspectorii fiscali au concluzionat ca TVA deductibilă a fost majorată nejustificat cu suma de x lei, suma pentru care societatea nu are drept de rambursare.

Totodata s-a constatat ca in perioada verificata s-a dedus TVA aferenta achizitiilor de servicii facturate de SC x SRL, in suma totala de x lei, din care TVA in valoare de x lei, pentru justificarea carora petenta nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piata sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate si ca beneficiarul a fost SC x SRL.

De asemenea, petenta a dedus TVA aferentă facturii cu nr. x/20.03.2012 emisa de SC x SRL in care este inscrisa TVA in suma de x lei, si care are ca obiect "masina de amestecat asfalt, piese de schimb conform deviz", dar nu a prezentat organelor de control devizul la care se face referire in factura.

Deoarece pentru achizițiile de la SC x SRL si SC x SRL petenta nu a justificat deducerea taxei in interesul operatiunilor sale taxabile, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta in suma de x lei.

In concluzie, pentru deficientele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de x lei.

Prin contestație petenta nu prezintă niciun motiv de fapt și de drept cu privire la suma de x lei reprezentand TVA neadmisă la deducere, precizând totuși ca își "rezerva dreptul de a completa prezenta contestație in masura in care ni se vor restitui actele contabile".

Referitor la aceasta afirmatie, organul de solutionare retine faptul ca desi actele contabile ale SC x SRL au fost restituite prin Procesul verbal nr. x/24.10.2014 catre reprezentantul lichidatorului x SPRL, societate care a si formulat contestatia in discutie, petenta nu a adus motive de fapt si drept in completarea contestatiei formulata initial in termenul legal prevazut.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră: *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile ...”*.

Totodata sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Codul fiscal:

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;”

Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal precizeaza la pct 46 (1):
46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective, se retine că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii, sau a unui duplicat al facturii, documente pe care societatea era obligata sa le detina la momentul deducerii taxei, cât și la data controlului iar serviciile achizitionate de la x SRL respectiv bunurile achizitionate de la x SRL sa fi fost efectuate/ achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ceea ce nu a rezultat din verificarile efectuate.

Ținând cont de prevederile art.213, alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră *“...Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de x lei

reprezentand TVA având în vedere că argumentele aduse de către petentă nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție.

În condițiile în care acest capat de cerere din contestația formulată de către SC x SRL nu este motivată în fapt și drept și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele fiscale prin Decizia de impunere nr. F-HR x/2014, se **va respinge contestația ca nemotivată**, în speta fiind aplicabile prevederile art.206 din OG nr.92/2003 coroborat cu art.269 din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care dispun :

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii. "

Pct. 2.5 respectiv pct.11.1 din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborată cu pct 2.5 și 11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevad:

2.5“ 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.”

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;”

Referitor la accesoriile aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere că contestația pentru obligațiile suplimentare de plată principale a fost respinsă și conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”**, se va respinge contestația și pentru suma de **x lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestația formulată contestatorul trebuie să menționeze atât obiectul cât și motivele de drept și de fapt, precum să prezinte dovezi în susținerea acesteia; organele de soluționare nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care se întemeiează sau conteste acest act administrativ.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 272, art.273, art.276 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală pentru persoane juridice nr. F-HR x/2014 pentru **suma totala de x lei** reprezentand:

- *x lei impozit pe profit;*
- *x lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;*
- *x lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;*
- *x lei taxă pe valoarea adăugată respinsa la rambursare.*

2. Respingerea contestatiei ca nemotivata formulata de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HR x/2014 pentru **suma totala de x lei** reprezentand:

- *x lei TVA stabilita suplimentar de plata,*
- *x lei TVA respinsa de la rambursare,*
- *x lei dobanzi/majorari de intarziere aferenta TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata)*

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

Director General,
X