



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Administrație Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Str. Apolodor nr.17 Sector 5, .X., CP
050741

Tel : 021 319 97 54

Fax. 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 456 / 2015

privind soluționarea contestației formulate

de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **A_1283/18.06.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./11.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_1283/18.06.2015, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**, înregistrată la ORC sub nr..X./1993 CUI .X., cu sediul social în .X..

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă și Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **08.05.2015**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..X./**03.06.2015** la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei Serviciului Registratură din cadrul acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. - în insolvență.

I. S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015, ca fiind nelegală și solicită anularea parțială a acesteia, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, pentru următoarele motive :

1. Critici de nelegalitate cu privire la durata și modul de desfășurare a inspecției fiscale

Contestatară arată că inspecția fiscală a fost suspendată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 06.10.2014 - 09.03.2015, în baza art.2 lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, cu încălcarea termenului de 90 de zile prevăzut pentru reluarea inspecției fiscale, conform art.5 lit.k) pct.3 din același act normativ.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.107 alin.(1) și art.9 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, deoarece, deși în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală sunt invocate mai multe documente primite ca urmare a solicitărilor de informații, niciunul dintre aceste documente, care stau la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, nu au fost prezentate contestatarii, nefiind astfel acordat, dreptul de a-și exprima în mod efectiv și eficient punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

2. Critici de nelegalitate cu privire la taxa pe valoarea adăugată, în sumă de **.X. lei, stabilită suplimentar**

Societatea susține că temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt fie neconforme cu perioadele ce au făcut obiectul inspecției fiscale, fie citate în mod generic, fără a se indica în mod concret prevederea legală încălcată.

În ceea ce privește **TVA** în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor și mărfurilor achiziționate de societate în perioada 01.01.2011- 30.06.2014 de la diferiți furnizori, contestatară precizează următoarele :

A. Toate cheltuielile cu mărfurile și serviciile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, cu respectarea dispozițiilor privind deducerea TVA, conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

B. Condițiile de formă prevăzute de lege cu privire la documentele justificative care stau la baza achizițiilor de mărfuri și servicii au fost îndeplinite, în sensul că au fost prezentate facturi fiscale însoțite de contracte, comenzi, liste ale produselor achiziționate, precum și note de intrare recepție.

Astfel, societatea pretinde că art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu prevede obligativitate de a înscrie în factura fiscală și datele privind expediția, iar art.3 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2226/2006 prevede că avizele de însoțire a mărfii sunt obligatorii numai în măsura în care la data efectuării serviciilor de transport nu exista factură.

De asemenea, contestatara arată că în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi constatat că facturile prezentate nu ar cuprinde toate elementele de formă cerute de lege, acestea aveau obligația de a permite societății corecția respectivelor facturi pe durata inspecției fiscale.

În sprijinul celor afirmate, contestatara invocă deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C 385/2009, C 368/09, C 123, C 330/87 și C 96/07, conform cărora este permis statelor membre să condiționeze dreptul de deducere a TVA de deținerea unei facturi care să conțină anumite informații necesare pentru a asigura colectarea TVA și supravegherea de către statele membre. Aceste elemente, nu trebuie însă, prin numărul și natura lor, să facă ca acest drept de deducere să fie practic imposibil sau foarte dificil.

C. În ceea ce privește realitatea operațiunilor desfășurate, contestatara consideră că aceasta nu poate fi pusă sub semnul întrebării atât timp cât achizițiile efectuate au fost însoțite de documente justificative, prezentate organelor de inspecție fiscală, iar societatea și-a îndeplinit toate obligațiile impuse de normele fiscale și contabile în vigoare.

Referitor la *“comportamentul fiscal inadecvat”* al furnizorilor săi, contestatara arată că acesta nu îi este opozabil, deoarece ea nu este obligată să verifice dacă partenerul contractual desfășoară sau nu activitate la sediul declarat, dacă are angajați cu forme legale, ori dacă declară sau nu tranzacțiile ce fac obiectul contractului încheiat cu acesta. La momentul derulării operațiunilor economice furnizorii săi erau înscriși la Registrul Comerțului, nu erau declarați contribuabili inactivi, fiind înregistrați în scopuri de TVA.

Astfel, societatea susține că virarea la bugetul de stat a TVA, fiind o obligație fiscală a vânzătorului, nu poate fi pusă pe seama sa, în calitate de cumpărător de bună-credință, care concomitent cu costul produselor și serviciilor achiziționate a achitat furnizorului și TVA aferentă.

În sprijinul celor afirmate, contestatara invocă cauzele *Bulves AD vs. Bulgaria*, *Business Suport Centre vs. Bulgaria* și *Intersplav vs. Ucraina* prin care Curtea Europeană a Drepturilor Omului a concluzionat că nu trebuie ținut răspunzător plătitorul de TVA pentru abuzurile comise de furnizorii lui, dacă acesta nu are cunoștință de aceste abuzuri sau mijloacele prin care ar putea obține astfel de informații.

Totodată, contestatara invocă în susținere deciziile Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C 80/11 Mahagaben kft, C 142/11 Peter David, cauza C 324/11 Gabor Toth, precum și cauza C 285/11 Bonik EOOD, pe care le consideră obligatorii și pentru autoritățile române.

Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii nr.X./03.01.2011 emisă de S.C. .X. S.A., suma neacceptată la deducere de organele de inspecție fiscală, contestatara arată că a prezentat atât facturile cât și ordinele de deplasare care atestă faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul efectuării operațiunilor taxabile.

Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii nr.MC .X./16.12.2011 emisă de S.C. .X. S.A. pentru servicii prestate și la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii nr.X./06.05.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L, societatea arată că și aceste achiziții au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

3. Critici de nelegalitate cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar

Contestatara apreciază că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru o parte din cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii de la unii din furnizorii săi, deși au fost respectate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că, așa cum a fost prezentat la capitolul referitor la deductibilitatea TVA, deține toate documente care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative pentru cheltuielile efectuate.

De asemenea, contestatara susține că, în cazul în care organele de inspecție fiscală au considerat achizițiile de mărfuri ca fiind nereale și cheltuielile cu marfa ca fiind nedeductibile, atunci, pe cale de consecință și veniturile din vânzarea mărfurilor ar fi trebuit considerate neimpozabile, având în vedere faptul că înregistrarea contabilă a cheltuielilor cu marfa se realizează concomitent cu înregistrarea contabilă a veniturilor.

Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli cu deplasările, societatea susține că a prezentat atât facturi cât și ordinele de deplasare care atestă faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice și deci al obținerii de venituri impozabile.

Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii achiziționate de la S.C. .X. S.A., considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală pe motiv că acestea nu ar fi fost refacturate către client, contestatara susține că serviciile au fost prestate efectiv în interesul său, astfel încât nu se mai impunea refacturarea acestora, aspect neverificat de către organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, aferentă cheltuielilor cu materialele consumabile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., considerate

nedeductibile de către organele de inspecție fiscală pe motiv că bonul de consum prezentat nu menționează unde au fost utilizate materialele, S.C. .X. S.R.L. susține că, formularul bon de consum nu prevede a se înscrie astfel de informații.

Cu privire la cheltuielile în sumă de **.X. lei** reprezentând modernizare mijloc fix, contestatara apreciază că aceste cheltuieli au natura unor reparații curente și nu sunt de natura cheltuielilor ulterioare supuse amortizării, astfel că organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru respectivele cheltuieli.

Totodată, societatea susține că, dacă s-ar admite interpretarea organelor de inspecție fiscală conform căreia aceste cheltuieli ar fi trebuit recuperate prin amortizare, la calculul impozitului pe profit ar fi trebuit să i se permită contestatarii deducerea suplimentară a amortizării respectivelor achiziții, concomitent cu considerarea cheltuielilor ca fiind nedeductibile, lucru care nu s-a întâmplat.

4. Critici cu privire la accesoriile stabilite în sarcina contestatarii

Față de cele mai sus menționate, contestatara susține faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat în sarcina sa impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, astfel că, neexistând obligații fiscale principale, nu există temei legal în baza căruia să îi fie imputate accesorii, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.04.2015, constatându-se următoarele aspecte :

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, diferența de impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2013 provine din cheltuieli nedeductibile cu mărfurile și prestările de servicii, astfel:

1. Referitor la relația cu furnizorul S.C. .X. S.R.L. CUI .X., din verificarea aplicației REVISAL s-a constatat că această societate deținea doar 4 angajați cu funcții de secretar, asistent cabinet, economist, deci persoane care nu aveau pregătirea necesară efectuării lucrărilor de construcții sau manipulării de cantități foarte mari de mărfuri (tablă, fier, cărămidă și beton) facturate către S.C. .X. S.R.L., dar pentru care nu existau avize de expediție completate pentru fiecare transport, conform prevederilor art.3 alin.1 din O.M.F.P. nr.2226/2006.

Totodată, din verificarea bazei de date a A.N.A.F. s-a constatat că principalii furnizori ai S.C. .X. S.R.L. sunt S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., societăți care, fie nu dispun de personal angajat care să poată efectua

lucrări de construcții, fie nu funcționează la sediile sociale, fiind declarați contribuabili inactivi sau societăți care nu depun declarații fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. are ca asociați pe .X. și pe .X., acesta din urmă fiind și administrator și acționar majoritar la S.C. .X. S.R.L. Totodată, s-a constatat că, din data de 04.04.2013, S.C. .X. S.R.L. și-a schimbat denumirea în S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește relația cu **S.C. .X. S.R.L.** CUI .X. s-a constatat că pe facturile emise de acest furnizor nu este specificat niciun mijloc de transport, locul de încărcare/descărcare a mărfii și nu există avize de expediție a mărfii completate pentru fiecare transport în parte, în condițiile în care cantitatea de marfă facturată nu putea fi transportată cu un singur mijloc de transport.

De asemenea, din baza de date a A.N.A.F., s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a declarat livrări către S.C. .X. S.R.L., are achiziții de bunuri și servicii de o valoare foarte mică, ce nu pot justifica livrările efectuate, precum și faptul că societatea face obiectul sesizării penale nr.X./14.03.2012 întocmită de organe de control din cadrul Gărzii Financiare, sesizare ce privește fapte prevăzute de Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Cu privire la relația cu **S.C. .X. S.R.L.** CUI .X., urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că acest furnizor nu a declarat livrări către S.C. .X. S.R.L., ultimele declarații fiscale fiind depuse în anul 2010, contribuabilul făcând obiectul Sesizării penale nr.X./07.03.2012 întocmită de Garda Financiară pentru fapte prevăzute și sancționate de Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește relația cu **S.C. .X. S.R.L.** CUI .X., din consultarea aplicației REVISAL, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor nu are personal angajat, nu are cod valabil de TVA începând cu data de 01.10.2013, iar cu data de 08.01.2015 societatea devine inactivă întrucât nu funcționează la sediul social declarat, nu a declarat livrări către S.C. .X. S.R.L. și nici achiziții de servicii.

Referitor la relația cu **S.C. .X. S.R.L.** CUI .X. s-a constatat că pe facturile emise de acest furnizor nu este specificat niciun mijloc de transport, locul de încărcare/descărcare a mărfii și nu există avize de expediție a mărfii, în condițiile în care cantitatea de marfă facturată nu putea fi transportată cu un singur mijloc de transport.

De asemenea, s-a constatat că, această societate nu a avut niciodată angajați și declară achiziții de la S.C. .X. S.R.L. cu o valoare mult mai mică față de valoarea livrării către S.C. .X. S.R.L.

Furnizorul a fost declarat inactiv prin decizia nr. .X./14.10.2014.

Cu privire la relația cu **S.C. .X. S.R.L.** (fostă S.C. .X. S.R.L.), organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor nu a avut angajați cu pregătirea necesară efectuării lucrărilor de construcții facturate către S.C. .X. S.R.L. și are declarați ca furnizori, diferite societăți care nu depun declarații fiscale.

Referitor la tranzacțiile comerciale declarate de S.C. .X. S.R.L. în relația cu furnizorii săi, prin adresele nr..X./29.01.2015 și nr. .X./23.02.2015, Direcția Generală Antifraudă Fiscală .X. a transmis informații referitoare la comportamentul fiscal inadecvat al S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. în sensul că aceste societăți nu funcționează la sediul social și nici la domiciliul fiscal, fiind declarate inactive prin deciziile mai sus specificate.

Având în vedere aspectele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu poate demonstra realitatea achizițiilor de mărfuri și servicii declarate și au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții, conform prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

2. Organele de inspecție fiscală au stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în sumă de **.X. lei**, înregistrate de societatea verificată în luna ianuarie 2011 în contul 625 "*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*", în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L, reprezentând cazare și servicii, deoarece societatea nu a justificat cu niciun document necesitatea realizării acestor cheltuieli și scopul deplasării la .X., fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile cu prestările de servicii (confecții metalice), în sumă de **.X. lei**, achiziționate de la S.C. .X. S.A. și care nu se regăsesc facturate către un client. Astfel, aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, societatea încălcând prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile cu alte materiale consumabile (nisip, pietriș), în sumă de **.X. lei**, înregistrate de societate în luna decembrie 2011, în baza facturii nr..X./06.05.2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. Materialele au fost achiziționate în luna mai și date în consum în luna decembrie 2011, neexistând explicații cu privire la locul și modul de utilizare al materialelor, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de **.X. lei** reprezentând cheltuială cu modernizarea unui mijloc fix, respectiv magazie, înregistrată în contul 628 "*Alte cheltuieli cu servicii la terți*" în baza facturii nr..**X.**/10.08.2012 emisă de S.C. **.X.** S.R.L, drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Conform prevederilor art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice prin majorarea valorii mijlocului fix.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru **TVA** în sumă de **.X. lei**, aferentă tranzacțiilor comerciale din perioada 01.01.2011 - 30.06.2014, astfel:

- pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care societatea nu a putut demonstra realitatea operațiunilor economice înregistrate, așa cum au fost prezentate la pct.1 din capitolul referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**,

- pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturilor emise de S.C. **.X.** S.R.L. în luna ianuarie 2011, reprezentând cazare și servicii, pentru care societatea nu a justificat cu documente necesitatea realizării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă achiziției de prestări servicii de la S.C. **.X.** S.A. cu factura nr. MC **.X.**/16.12.2011, pentru care societatea nu a justificat cu documente necesitatea realizării acestor cheltuieli în scopul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- pentru TVA în sumă de **.X. lei** aferentă achiziției de materiale consumabile de la S.C. **.X.** S.R.L. cu factura nr. **.X.**/06.05.2011, pentru care societatea nu a justificat cu documente necesitatea realizării acestor cheltuieli în scopul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** pentru care au fost calculate accesorii aferente

în sumă de **.X. lei**, precum și TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**.

Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. **.X. S.R.L.**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **.X.**, în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Sesizarea penală nr.**.X./03.04.2015** adresată DIICOT - Serviciul Teritorial **.X.**, în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia inspecția fiscală a fost suspendată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 06.10.2014 - 09.03.2015, în baza art.2 lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013, cu încălcarea termenului limită de 90 de zile prevăzut pentru reluarea inspecției fiscale, conform art.5 lit.k) pct.3 din același act normativ, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

Potrivit prevederilor art.2 lit.k), art.5 lit.k) și art.7 din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

“ART. 2

Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel: [...]

k) pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, ori pentru finalizarea altor acțiuni de control la același contribuabil care pot influența rezultatele inspecției fiscale în curs;

ART. 5

Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții : [...]

k) pentru [art.2 lit. k\)](#), după:

- 1 - data primirii informațiilor sau documentelor de la alte instituții ori terți;*
- 2 - data finalizării, la același contribuabil, a altei acțiuni de control pentru care s-a suspendat inspecția fiscală;*
- 3 - împlinirea unui termen de 90 de zile de la data solicitării de informații sau documente, dacă acestea nu au fost primite;*

ART. 7

În cazul în care, după suspendarea unei acțiuni de inspecție fiscală, au fost identificate circuite de fraudare a bugetului general consolidat sau au fost constatate fapte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, prin excepție de la prevederile art. 5 lit. a) pct. 3, lit. g) pct. 2 sau lit. k) pct. 3, inspecția fiscală se va relua numai după primirea informațiilor, documentelor sau a altor înscrisuri solicitate, iar organul fiscal solicitant va fi informat, de îndată, pentru a nu finaliza inspecția fiscală”.

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală se poate suspenda pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, motiv pentru care, reluarea inspecției fiscale se face după data primirii informațiilor sau a documentelor ori după împlinirea unui termen de 90 de zile de la data solicitării de informații sau documente, dacă acestea nu au fost primite.

Totodată, în situația în care după suspendarea inspecției fiscale, au fost identificate circuite de fraudare a bugetului general consolidat sau au fost constatate fapte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, inspecția fiscală se va relua numai după primirea informațiilor, documentelor sau a altor înscrisuri solicitate.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că, inspecția fiscală începută la data de 07.08.2014 la S.C. .X. S.R.L. a fost suspendată pe perioada 06.10.2014 – 09.03.2015, conform comunicării nr.X./06.10.2014, în vederea solicitării unor informații și documente suplimentare, deci cu respectarea prevederilor art.2 lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013.

Se reține că la data de 09.03.2015 a fost reluată inspecția fiscală, conform comunicării nr.X./05.03.2015, la momentul primirii informațiilor și documentelor solicitate altor instituții, deci cu respectarea prevederilor art.7 din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 .

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste **realitatea operațiunilor economice supuse verificării**, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, că faptele constatate pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, fiind înaintată către DIICOT - Serviciul Teritorial .X., Sesizarea penală nr..X./03.04.2015.

Astfel, argumentul contestatarii referitor la faptul că inspecția fiscală a fost reluată cu încălcarea termenului de 90 de zile prevăzut de art.5 lit.k) din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece reluarea inspecției fiscale s-a produs după primirea informațiilor și documentelor solicitate, fiind identificate

fapte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, conform prevederilor art.7 din același act normativ.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu ar fi respectat prevederile art.107 alin.(1) și art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, deoarece, deși în cuprinsul raportului de inspecție fiscală sunt invocate mai multe documente primite ca urmare a solicitărilor de informații, niciunul dintre aceste documente, care stau la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, nu au fost prezentate contestatoarei, nefiind acordat dreptul de a-și exprima în mod efectiv și eficient punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art.107 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept”.

Din prevederile legale invocate nu reiese obligativitatea organelor de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului informațiile și documentele solicitate pentru clarificarea stării de fapt fiscale a societății.

De asemenea, față de prevederile legale mai sus menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestatare le-au fost solicitate informații și documente justificative cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat. De asemenea, contribuabilul a fost înștiințat că în data de 17.04.2015 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale, cu această ocazie fiind prezentat proiectul de raport de inspecție fiscală.

Reprezentantul societății a formulat în scris punctul său de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, acesta fiind înregistrat sub nr..X./22.04.2015.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căi administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. Aspecte de fond

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

**.X. lei - impozit pe profit;
.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
.X. lei - accesorii aferente TVA, contestate,
*cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./23.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./03.04.2015 transmise DIICOT – Serviciul Teritorial .X., în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.***

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de marfă și prestări de servicii de la o serie de societăți cu sediul pe teritoriul național, respectiv: S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. SRL și S.C. .X. S.R.L (fostă S.C. .X. S.R.L.).

Pentru achizițiile de marfă societatea verificată deținea doar facturi de achiziție, care nu aveau completate datele privind expediția mărfii. Societatea nu deținea alte documente care să dovedească realitatea tranzacției, respectiv avize de expediție care să dovedească că marfa a fost transportată, nu se cunoștea cine a făcut transportul mărfii, care au fost mijloacele de transport utilizate, în condițiile în care pe facturile prezentate erau menționate cantități mari de marfă.

Pentru prestările de servicii achiziționate, S.C. .X. S.R.L nu deținea situații de lucrări, iar din verificarea bazei de date a A.N.A.F. s-a constatat că prestările de servicii au fost achiziționate de la societăți care nu aveau niciun salariat angajat care să efectueze lucrările și care nu declarau livrarea respectivelor servicii.

Având în vedere cele constatate, precum și informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru achizițiile de marfă și prestările de servicii înregistrate de S.C. .X. S.R.L, nu se probează realitatea tranzacțiilor, calificându-le ca fiind artificiale, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele în baza cărora societatea a înregistrat cheltuieli deductibile și TVA deductibilă, fiind stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **X. lei**, respectiv de **.X. lei**.

Urmare celor constatate pe parcursul inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Sesizarea penală nr.**.X./03.04.2015** adresată DIICOT - Serviciul Teritorial .X., solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin. (1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.**F-.X./23.04.2015**, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.**F-.X./23.04.2015**, contestate și stabilirea caracterului infracțional

al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor înregistrate**, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat. Organele de inspecție fiscală au considerat că nu se probează realitatea tranzacțiilor înregistrate de societate, consemnându-se operațiuni care nu au avut un scop economic.

Urmare inspecției fiscale efectuate, principala deficiență constatată la modul de determinare al impozitului pe profit și TVA este legată de înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de achiziție marfă și prestări servicii emise de diverși furnizori, care, în opinia organelor de inspecție fiscală, **nu consemnează operațiuni reale**.

Astfel, deși formal facturile înregistrate de S.C. .X. S.R.L. ar îndeplini condițiile prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea nu pot constitui documente justificative care să dovedească proveniența mărfurilor și a serviciilor, pe de o parte facturile de achiziții nu sunt însoțite de avize de însoțire a mărfii care să dovedească că marfa a fost transportată sau de situații de lucrări, iar pe de altă parte din analiza bazei de date a A.N.A.F. și a informațiilor primite ca urmare a solicitărilor efectuate, **nu rezultă realitatea operațiunilor** evidențiate în facturile emise de furnizori, întrucât aceștia nu au declarat livrările de bunuri și servicii, nu dispuneau de personal angajat în vederea efectuării de lucrări și nu funcționau la sediile sociale declarate, pentru parte din aceștia fiind întocmite sesizări penale ce vizează fapte prevăzute de Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Totodată, referitor la tranzacțiile comerciale declarate de S.C. .X. S.R.L. în relația cu furnizorii săi, prin adresele nr..X./29.01.2015 și nr..X./23.02.2015, Direcția Generală Antifraudă Fiscală .X. a transmis informații referitoare la comportamentul fiscal inadecvat al acestora.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că există posibilitatea întrunirii elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care împreună cu Procesul-verbal nr..X./27.03.2015 au înaintat Sesizarea penală nr..X./03.04.2015 către DIICOT - Serviciul Teritorial .X., **în vederea verificării realității tranzacțiilor declarate de societate**, reținând, aferent acestor relații, un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat în sumă de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente și care face atât obiectul Deciziei de impunere nr.F-.X./23.04.2015, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de S.C. .X. S.R.L.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se

constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care **se ridică problema realității operațiunilor înregistrate**, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarii reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a*

elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat DIICOT – Serviciul Teritorial .X. Sesizarea penală nr..X./03.04.2015, împreună cu Procesul verbal nr..X./27.03.2015, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr.F-.X./23.04.2015, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H.-C.32/03, Kittel și Recolta Recycling-C-439/04 și C-440/04, Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C-285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de cazare și a TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile și operațiuni taxabile.

In fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2011 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei înregistrată în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” reprezentând, contravaloarea unor servicii de cazare facturate de S.C. .X. S.A. din .X. cu facturile nr..X./03.01.2011 și nr..X./04.01.2011 și de S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./20.01.2011.

Deoarece societatea nu a justificat cu niciun document, scopul deplasării la .X. și nici necesitatea efectuării acestor cheltuieli de cazare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli în temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici pentru TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă în respectivele facturi, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform normelor legale se reține că la calculul impozitului pe profit sunt admise la deductibilitate cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și care au la bază un document justificativ.

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată: *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță fiind vorba despre cheltuieli cu deplasarea, potrivit legislației fiscale din România acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.E.F. nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
 - document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
 - document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
 - document justificativ de înregistrare în contabilitate.*
- [...]*

5. *Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:*

- *denumirea unității;*
- *denumirea și numărul formularului;*
- *numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*
- *data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;*
- *ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*
- *cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*
- *numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- *semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.*

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările și diurnele în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordinul de deplasare care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate**, document care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare, în sensul că trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu. Simpla prezentare a motivelor pentru care au fost efectuate deplasările nu este de natura a încadra cheltuielile în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea a dedus contravaloarea cheltuielilor cu servicii de cazare facturate de S.C. .X. S.A. din .X. cu facturile nr..X./03.01.2011 și nr..X./04.01.2011, respectiv de S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./20.01.2011, fără a deține documente care să justifice deplasarea, persoanele care au efectuat deplasarea, astfel că organul de soluționare a contestației nu poate concluziona că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și operațiuni taxabile.

Se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, niciun document, respectiv ordinele de deplasare, motivele deplasări, veniturile obținute ca urmare a deplasărilor efectuate, înscrieri din care să rezulte persoanele care au efectuat deplasarea, astfel, argumentul contestatoarei potrivit căruia „a prezentat documentele justificative, respectiv facturi cât și ordinele de deplasare care atestă faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice”, nu se confirmă.

Întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce în justificarea propriilor afirmații privind cheltuielile de cazare, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nesustținută cu documente contestația pentru acest capăt de cerere.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar pentru care s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, în mod corect organele de inspecție fiscală au încadrat ca nedeductibile cheltuielile cu materiale și servicii de execuție confecții metalice și nu a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente, că aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în anul 2011 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea unor materiale consumabile (nisip, pietriș) facturate de S.C. .X. S.R.L. cu factura nr.X./06.05.2011 și servicii de execuție confecții metalice facturate de S.C. .X. S.A. cu factura nr.X./16.12.2011.

Deoarece societatea nu a justificat prin bonurile de consum întocmite la luna decembrie 2011, unde și pentru ce au fost consumate materialele achiziționate și nici nu au justificat necesitatea serviciilor de execuție confecții metalice în scopul obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli în temeiul prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

De asemenea, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L., în temeiul prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând și accesorii aferente.

In drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

„(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.”, coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“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”.

De asemenea în speță sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“21 (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”*,

coroborate cu pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii din care să reiasă că au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015, detaliate la Capitolul II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu :

- materiale consumabile (nisip și pietriș) achiziționate în luna mai 2011 de la S.C. .X. S.R.L. și date în consum la luna decembrie 2011, fără explicații despre locul și pentru ce au fost consumate materialele,

- prestări servicii de execuție confecții metalice achiziționate de la S.C. .X. S.A. pe motiv că respectivele cheltuieli nu au fost facturate unui client și nu au fost efectuate în folosul obținerii de venituri.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei nu se regăsesc documentele, respectiv facturi și bonuri de consum, invocate la paginile 23 și 24 din contestație și despre care societatea pretinde că ar justifica faptul că respectivele cheltuieli „*au fost efectuate exclusiv în interesul subscribei*”.

Față de afirmația contestatarii că *“bonul de consum nu prevede a se înscrie despre unde au fost utilizate materialele”* se reține că aceasta nu se confirmă, deoarece prin anexa 2 Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la O.M.E.F nr. 3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, se specifică expres că bonul de consum, cod 14-3-4 A servește ca document de eliberare din magazie a materialelor, de scădere din gestiune și de înregistrare în contabilitate.

Totodată, se prevede că respectivul bon de consum se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, **pe baza programului de producție și a consumurilor normate**, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate, iar: *“5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:*

- *denumirea unității;*
- *denumirea formularului;*
- ***produsul/lucrarea (comanda); norma; bucăți lansate;***
- *numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;*
- ***denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea); cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată;***
- *prețul unitar; valoarea, după caz;*
- *data și semnătura gestionarului și a primitorului.”*

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei înscrisă în facturile cu achiziții de materiale consumabile și de servicii de execuție confecții metalice, se reține că societatea contestatară nu a justificat cu niciun document necesitatea acestor cheltuieli în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce în justificarea propriilor afirmații privind cheltuielile cu materiale

consumabile și servicii de execuție confecții metalice, niciun argument sau document prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația pentru aceste capete de cerere.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar pentru care s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației.

4. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă impozitul pe profit este corect stabilit, în condițiile în care aceste cheltuieli cu servicii achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. privind modernizarea unei magazii reprezintă imobilizări corporale, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat acordarea deductibilității pentru cheltuielile cu amortizarea a acestor imobilizări pentru perioada supusă inspecției fiscale.

În fapt, S.C. .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” contravaloarea unor servicii achiziționate de la S.C. .X. S.R.L. cu factura nr. .X./10.08.2012.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că, S.C. .X. S.A. nu a respectat la înregistrare, prevederile legale în vigoare, motiv pentru care au reînscris în categoria imobilizărilor corporale și nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În motivarea contestației, societatea susține că ar fi trebuit să i se permită deducerea amortizării aferentă achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L. la calculul profitului impozabil, concomitent cu considerarea respectivelor cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.3 lit.i) și art.24 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ Art.21 (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată : (...)

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24.

Art.24 (1) Amortizarea fiscală

(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.[...] ”

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile :

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; (...).”

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se pot recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Condițiile prevăzute de lege fiind impuse a se îndeplini cumulativ, presupun că neîndeplinirea uneia din aceste conditii conduce automat la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că în baza facturii nr. .X./10.08.2012, contestatara a dedus la luna înregistrării în contabilitate, contravaloarea unor servicii în sumă de .X. lei achiziționate de la S.C. .X. S.R.L.

Se reține că, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor din factura nr. .X./10.08.2012, doar pe analiza înregistrării contabile, fără a face precizări despre existența contractului încheiat cu S.C. .X. S.R.L., altor documente justificative și concluzionând că *„În conformitate cu prevederile art.24 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 republicată, sunt considerate mijloace fixe amortizabile: d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix. În acest sens aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal”*.

Însă, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./23.04.2012, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu există constatări cu privire la recuperarea acestor cheltuieli pe calea amortizării așa cum prevede legislația fiscală în vigoare, respectiv art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține, din analiza anexelor nr.2 și nr.3 privind impozitul pe profit stabilit suplimentar, existente în copie la dosarul cauzei, faptul că respectiva cheltuială în sumă de .X. lei a fost înscrisă în categoria alte cheltuieli nedeductibile fiscal încă din trimestrul I 2012, totodată, în contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” nu există sume înregistrate care să probeze acordarea dreptului de deducere a cheltuielii cu amortizarea.

Astfel, argumentul contestatoarei conform căruia „ar fi trebuit să i se permită deducerea amortizării aferentă achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L. la calculul profitului impozabil, concomitent cu considerarea cheltuielilor ca fiind nedeductibile fiscal” este întemeiat.

Astfel, în condițiile în care nu au constatat că mijlocul fix nu este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, că nu are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului și nu are o durată normală de utilizare mai mare de un an, organele de inspecție fiscală trebuiau să-i calculeze cheltuiala cu amortizarea deductibilă, anual, conform duratelor de utilizare din Catalogul Mijloacelor Fixe a achizițiilor încadrate în categoria imobilizărilor, având în vedere că: „...**organele fiscale au un rol activ în informarea contribuabililor** cu privire la drepturile și obligațiile ce le revin, cât și în examinarea cu obiectivitate a stării de fapt necesară pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în conformitate cu prevederile art.5 și art.7 din Codul de procedură fiscală”.

Potrivit acestor dispoziții legale invocate :

“Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 7 Rolul activ

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

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

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

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

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal”.*

Totodată, conform prevederilor art.94 alin.2 lit.e) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, obligația organelor de inspecție fiscală constă în *“stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”.*

Deoarece, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală nu au fost în sensul că mijlocul fix nu este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din același act normativ, coroborat cu pct.11.6. din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.04.2015 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa decizia de impunere contestată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit suplimentar pentru care s-a dispus desființarea parțială a deciziei.

La reanalizarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului, exprimat într-o speță asemanatoare, prin adresa nr.X./15.02.2009 unde se specifică :

*“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale (...) exemplificăm că, **în categoria lucrărilor de reparații** intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, (...) înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.*

In categoria lucrărilor de modernizare, in cazul de față clădiri, intră lucrări de genul: consolidări, compartimentari, tavane false, pereți despărțitori, montari de ferestre și usi PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Fișei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X./23.04.2015 întocmită de organele de inspecție fiscală ale Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., se reține că aceasta reprezintă anexă la Decizia de impunere nr.F-.X./23.04.2015, act administrativ fiscal analizat în soluționarea contestației administrative.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1), alin.(3), alin.(3¹) și alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1 și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - TVA,
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-.X./23.04.2015 emisă

de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./23.04.2015 respectiv pentru pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

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

DIRECTOR GENERAL,
.X.