



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA nr. 17/2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907292/01.08.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.X./29.07.2013 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/01.08.2013, asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. cu domiciliu fiscal în municipiul .X., X, prin Cabinet Individual de avocatură – X conform Împuternicirii avocațiale nr.X/2012, aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.A. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J27/X/1991, CUI .X. și are ca obiect de activitate principal – „Activități auxiliare pentru producția vegetală” – cod **CAEN161/2003**.

Obiectul contestației formulată de S.C. .X. S.A. îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar la inspecția fiscală nr.F-MC .X./30.05.2013 (denumită în continuare decizie de impunere), respectiv pentru suma totală de **.X.lei** reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv, în data de

08.07.2013 potrivit confirmării de primire prin poștă, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 11.07.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii D.G.A.M.C, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. S.A. la data depunerii contestației figurând la poziția X din Anexa 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1823/2011 pentru modificarea și completarea OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, societatea prezintă următoarele argumente :

1. S.C. .X. S.A. consideră că decizia de impunere este neîntemeiată și nelegală în condițiile în care, în cvasitotalitatea lor, concluziile raportului de inspecție fiscală sunt cel mai adesea voit eronate, fiind trase printr-o interpretare și aplicare greșită, trunchiată și subiectivă, a dispozițiilor legale în materie, ori urmare a exercitării abuzive a "*dreptului de apreciere*" al organelor de inspecție fiscală.

În interpretarea normei juridice, S.C. .X. S.A. consideră că organele de inspecție fiscală, presate de scopul lor, și-au exercitat prerogativele conferite de lege cu rea-credință, cu încălcarea prevederilor din art.12 din Codul de procedură fiscală, care exclude abuzurile și dispune ca, în scopul realizării cerințelor legii, "*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință*" și deci încălcarea scopului pentru care ele au fost instituite, producând societății consecințe vătămătoare, ceea ce se înscrie perfect în noțiunea de „*abuz de drept*”, litera legii fiind folosită într-un mod nelegitim, neconformă spiritului ei.

S.C. .X. S.A. consideră că principiul juridic în conformitate cu care, acolo unde legea nu distinge, nici interpretul sau cel care o aplică nu

trebuie să o facă, nu a fost avut în vedere de către organele de inspecție fiscală, care și-au permis să-l încalce pe alocuri în activitatea lor.

De asemenea, S.C. .X. S.A. consideră că a fost încălcat și un alt principiu de drept cu aplicabilitate generală „*in dubio pro reo*”, conform căruia, *acolo unde există îndoială, norma legală se interpretează întotdeauna în favoarea debitorului*, astfel că dispoziții care au valoare de principii diriguitoare a întregii activități fiscale de pe teritoriul statului Român, *organul fiscal este obligat să urmărească stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat al statului*, astfel că nu trebuie să se urmărească doar maximizarea sumelor colectate, în detrimentul legalității actelor emise în activitatea de control.

S.C. .X. S.A. consideră că organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, dar aceasta *trebuie să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*, rezultând indubitabil că, în unele situații, dreptul de apreciere a fost exercitat abuziv, soluțiile adoptate fiind evident în detrimentul societății și neavând la bază constatările complete avute în vedere de către legiuitor la edictarea acestor texte normative.

Societatea invocă nulitatea actelor administrative fiscale emise întrucât acestea nu respectă cerințe legale minimale instituite imperativ în ce le privește, cum ar fi motivele de fapt, temeiul de drept și mențiunile privind audierea contribuabilului, cât și dispozițiile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” întrucât decizia atacată este complet nemotivată asupra punctelor conținute și este nelegală deoarece motivele de fapt sunt preluate într-un mod lapidar din Raportul de inspecție fiscală, făcând imposibilă coroborarea între cele 2 documente. De asemenea, societatea susține că cele 2 documente fac parte din specii diferite de acte administrative care antrenează consecințe diferite și au regimuri juridice distincte, motivul pentru care legiuitorul le tratează și le instituie expres pe fiecare în parte, astfel că nu poate fi surmontată nulitatea sesizată prin vreo trimitere între cele două acte pe care le contestă.

2. S.C. .X. S.A. consideră că Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere emise în urma reverificării, nu se conformează dispozițiilor conținute de Decizia nr..X./17.08.2012 prin care se instituia obligația organelor de inspecție fiscală de a reanaliza cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, urmând a fi emis un nou act administrativ fiscal, deoarece se poate lesne observa că acestea conțin

referiri nelegale la o perioadă care nu putea face obiectul controlului în condițiile neavizării inițiate a acesteia.

De asemenea, societatea susține că atâta timp cât actele anterioare au fost desființate în totalitate, în conformitate cu principiului *quod nullum est, nullum efectum producit*, este cât se poate de nelegală reținerea din documentele fiscale anterioare a oricăror constatări/sume/accesorii și deși acțiunea de reverificare trebuia să vizeze, conform Deciziei nr..X./17.08.2012, *aceleași debite și accesorii*, există în mod cert neconcordanțe între actele anterioare, desființate, și cele nou emise, observându-se că au dispărut, printr-o omisiune nemotivată a organelor de inspecție, debitele constatate și analizate la punctele 2.3.8 sau 2.3.23 din Decizia de impunere nr.F-NT .X./22.02.2012, desființată.

3. S.C. .X. S.A. susține că anexele nu detaliază modul de calcul al accesoriilor impuse, nu prezintă felul în care s-a ținut cont de momentul diferit al exigibilității taxei/impozitului respectiv, iar argumentele prezentate de societate nu au fost analizate în nici un fel, la capitolul VI din Referatul de inspecție fiscală la pct.2 fiind doar înserată o singură și lapidară frază în care se spune că "*organul de inspecție fiscală constată că argumentele societății sunt aceleași cu cele prezentate în contestație*".

Pe cale de consecință, pentru toate argumentele menționate anterior S.C. .X. S.A. solicită anularea actelor administrativ fiscale criticate pentru neconformarea acestora la exigențele legale instituite în ce privește atât forma, cât și conținutul, fondul acestora.

4. De asemenea S.C. .X. S.A. invocă excepția tardivității activității de inspecție fiscală, a decăderii organelor care au făcut reverificarea din această posibilitate legală, fiind depășit termenul legal în care trebuia pusă în executare decizia de desființare nr..X./17.08.2012, motiv pentru care societatea solicită anularea întregii proceduri și a actelor emise.

Conform art.44 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, S.C. .X. S.A. susține că este evident faptul că data comunicării Deciziei nr..X./17.08.2012 a fost cea de 22.08.2012 și că termenul de 30 de zile în care trebuia pusă în executare această decizie, temei al reverificării, era de mult împlinit la data de 10.12.2012 când a fost începută reverificarea. Fiind expirat termenul în care trebuia pusă în executare deciziei de desființare, S.C. .X. S.A. susține că atrage consecința nulității activității și actelor emise, motiv pentru care solicită anularea, pentru nelegalitate, a întregii activități de inspecție fiscală desfășurate și a noilor acte administrative fiscale încheiate cu acest prilej.

Impozitul pe profit:

1) Referitor la punctul 1 din Raportul de inspecție fiscală „Cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de bunuri de la un contribuabil inactiv”:

Legat de faptul că S.C. .X. S.R.L. ar fi fost declarată inactivă, S.C. .X. S.A. susține că acest lucru nu era știut nici măcar de organele de inspecție fiscală ori de administratorul judiciar la data controlului anterior.

Societatea S.C. .X. S.R.L. apare, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, atât la data desfășurării operațiunilor comerciale cu S.C. .X. S.A., cât și inclusiv la data controlului anterior, ca fiind contribuabil activ.

S.C. .X. S.A. susține că inclusiv Direcției Generale a Finanțelor Publice i-a fost greu să stabilească starea reală a S.C. .X.S.R.L, fiind necesare pentru aceasta demersuri specifice organelor fiscale și neafiate la îndemâna unei societăți comerciale.

Conform adresei nr..X./19.07.2011 a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. Sector .X., s-a comunicat faptul că S.C. .X.S.R.L. .X. nu a fost niciodată contribuabil inactiv și transmisă în fotocopie conform Anexei 15, rezultă cu evidență imposibilitatea obiectivă de a stabili situația de contribuabil inactiv al societății cu care contestatara a tranzacționat la data derulării acelor operațiuni comerciale.

S.C. .X. S.A. susține că abia ulterior, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. Sector .X. a revenit și a comunicat faptul că aceeași societate era inactivă începând cu 11.06.2009, iar dacă serviciilor specializate ale Ministerului Finanțelor Publice le-a trebuit un an ca să spună dacă societatea respectivă este sau nu inactivă, apreciază că nu i se poate imputa societății că ar fi tranzacționat cu acea societate, întrucât bunurile au fost achiziționate cu toate actele legale, respectiv: contract de vânzare-cumpărare, avize de expediție, note de recepție, facturi fiscale, plată prin virament bancar, mărfurile intrând în folosul operațiunilor taxabile și fiind valorificate ulterior la diferiți beneficiari.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că prin Nota de constatare din data de 13.07.2010 a Gărzii Financiare, se atestă că societatea nu a comis vreo ilegalitate, operațiunile comerciale fiind înregistrate în evidența contabilă, iar mărfurile furnizate au avut ca destinație utilizarea în folosul operațiunilor taxabile, respectiv achiziția și vânzarea de cereale și plante tehnice, fiind vorba de mărfuri care au intrat în circuitul economic al societății și care au produs plus valoare, operațiunile fiind înregistrate și declarate corect de contestatară, inclusiv obligațiile fiscale.

Față de cele menționate și în directa legatură cu acestea, S.C. .X. S.A. consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat legal în

condițiile în care, într-o primă etapă, a eliminat TVA-ul aferent acestor operațiuni, mai apoi aplicând impozitul pe profit la întreaga valoare rămasă.

S.C. .X. S.A. susține că atâta timp cât aceste mărfuri au fost achiziționate cu bună-credință, după verificarea informațiilor asupra partenerului de afaceri respectiv și, mai apoi, au fost valorificate către alți beneficiari, societatea consideră că sumele respective trebuiau tratate drept cheltuieli de aprovizionare, taxa (impozitul pe profit) trebuind să fie aplicată doar asupra diferenței dintre prețul de aprovizionare și prețul de vânzare către terți, adică așa cum a tratat societatea în mod legal, respectivele operațiuni, fiind plătite deja impozitul datorat la timpul convenit.

Societatea consideră că nu i se poate imputa vreo culpa dacă registrul public, disponibil pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, nu este actualizat în timp real.

2) Referitor la punctul 2 "Cheltuielile nedeductibile reprezentând sume suplimentare stabilite ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, înscrise în decizia de impunere, ca act administrativ fiscal" S.C. .X. S.A. susține că potrivit art.5 din O.P.A.N.A.F. nr.101/2008, diferențele de impozit pe profit, TVA stabilită pentru anii precedenți controlului anterior trebuiau înregistrate în registrul de evidență fiscală, iar obligațiile suplimentare pentru anul 2007 au fost înregistrate în conturile de cheltuieli, concluzionând că organele de inspecție fiscală au constatări eronate.

3) Referitor la punctele 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11 și 12, S.C. .X. S.A. solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală, întrucât consideră că acestea nu sunt datorate.

4) Referitor la punctul 8: "Stabilirea de cheltuieli nedeductibile aferente operațiunilor pentru care nu s-a justificat realitatea consemnată în documente" S.C. .X. S.A. susține că în conformitate cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, a înregistrat corespunzător în contabilitatea firmei operațiunile comerciale derulate cu S.C. .X.S.R.L. și că există documente justificative ale respectivelor tranzacții, iar faptul că din cauza unor deficiențe în administrarea și organizarea evidenței contabile la societatea cocontractantă, în sensul că facturile care reflectă operațiunile respective nu ar fi fost înscrise corespunzător în contabilitatea acesteia, nu trebuie să conducă la suportarea unor penalizări ori la mărirea artificială și neîntemeiată a bazei suplimentare de impozitare, întrucât societatea susține că a recepționat acele bunuri și servicii și le-a introdus în activitatea comercială cu destinația utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.3

din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că S.C. .X.S.R.L. .X. a refăcut înregistrările și a depus inclusiv declarația 394 rectificată, motiv pentru care măsurile luate de către organele fiscale în ce privește operațiunile derulate cu această societate sunt nefondate și este incorectă și nelegală tratarea asupra unui mijloc fix de producție, care are amortizarea sa și care se află în procesul de producție să fie inclusă amortizarea în impozitul pe profit, negându-se de către organele de inspecție fiscală dreptul la această cheltuială.

5) Referitor la punctul 13: "Cheltuieli nedeductibile reprezentând provizoane - clienți incerti", S.C. .X. S.A. consideră greșită constatarea ca nedeductibilă a **sumei de .X. lei** aferentă relațiilor economice cu S.C. .X. S.A. .X. care era încă de la data controlului anterior în procedura falimentului și privitor la care Tribunalul .X., în dosarul înregistrat sub nr..X./2005 (nr. vechi .X.2005), la data de 13.06.2012, a dispus închiderea procedurii falimentului debitorului S.C. .X. .X. S.A. și radierea acestui debitor din Registrul Comerțului .X., astfel că această creanță era într-adevar incertă și deținută la o persoană juridică asupra căreia era declarată procedura de deschidere a falimentului, fiind astfel îndeplinite de către S.C. .X. S.A. toate condițiile art.22 alin.1 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru deductibilitate.

6) Referitor la punctul 14: "Cheltuieli nedeductibile cu diverse operațiuni ce nu sunt aferente veniturilor impozabile", S.C. .X. S.A. solicită anularea constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la acest punct întrucât o parte dintre înregistrări sunt în mod evident cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, eliminarea acestora de la deductibilitate și includerea lor în baza de impozitare stabilită suplimentar fiind o măsură pe care societatea o apreciază ca fiind nelegală și neîntemeiată.

7) Referitor la punctul 15: "Lucrări de investiții înregistrate în conturi de cheltuieli", S.C. .X. S.A. susține că facturile emise de S.C. .X..X. reprezintă inclusiv lucrări la căile de acces aparținând S.C. .X. S.A., executate chiar și anual în funcție de amploarea degradărilor produse căilor de acces în timpul anului, datorită exploatării și datorită fenomenelor meteo, astfel de cheltuieli neputând fi privite așa cum a făcut-o organele de inspecție fiscală, nefiind vorba despre o mărire a activului și nici despre mărirea valorii acestor căi de acces, ci de reparații curente, de întreținere,

astfel după cum în mod corect susține că societatea le-a încadrat și evidențiat în contabilitate.

8) Referitor la punctul 16. "Cheltuieli nedeductibile reprezentând pachete turistice", S.C. .X. S.A susține că deplasarea s-a efectuat în interes de serviciu și cu scop economic, fiind organizată de către Camera de Comerț și Industrie, participându-se la .X. la târgul Internațional .X., în data de 16 mai, și la .X. pe 26 mai 2008, delegațiile fiind efectuate strict în interes de serviciu și au avut un scop economic, aferent activității firmei, iar faptul că, între vizitele la cele două târguri, misiunea economică a avut și o parte turistică, nu i-a schimbat caracterul de cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri.

De asemenea, societatea susține că ulterior acestor târguri, a achiziționat două utilaje din China, ceea ce a dus la obținerea de beneficii, astfel că încadrarea acestor cheltuieli în categoria „*cheltuielilor sociale*” cu deductibilitate redusă de către organele de inspecție fiscală este eronată, deoarece nu este vorba de „odihnă și tratament” și nici nu au fost efectuate cu scopul de a mări cu rea-credință, baza de impozitare.

9) Referitor la punctul 19: "Cheltuieli nedeductibile reprezentand bonuri cadou fără justificarea repartizării acestora", S.C. .X. S.A. susține că dreptul de apreciere conferit organelor de inspecție fiscală a fost exercitat în mod abuziv, suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de marketing, elementele probatorii existând, astfel după cum însuși organele de inspecție fiscală amintește (proces-verbal, plan marketing) și fiind suficiente în dovedirea acestui caracter al sumei. Societatea consideră că textul legal nu condiționează deductibilitatea sumei de existența unor înscrisuri descriptive, astfel după cum apreciaza fortat, fara o baza legala, inspecția fiscală.

10) Referitor la punctul 21: "Stornarea veniturilor aferente serviciilor efectiv prestate" S.C. .X. S.A. susține că în cursul anului 2008 a efectuat finanțare pentru înființare de culturi la S.C. .X.S.R.L. .X. prin furnizare de inputuri: motorină, piese de schimb, semințe, pesticide, îngrășăminte, lucrări agricole, în sumă de peste .X. lei.

Societatea menționează că la sfârșitul anului agricol, s-au obținut producții care nu au acoperit cheltuielile de producție, astfel că s-a convenit împărțirea pierderilor între cele doua societăți, S.C. .X. S.A. renunțând la prestările de servicii cu arat, recoltat și transportat, conform procesului-verbal nr. .X./25.11.2009, prin operațiunea respectivă nefiind prejudiciat în niciun fel bugetul statului, existând un acord scris între părți, în sensul

art.138 litera b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, situație în care baza de impunere se ajustează în sensul reducerii sale.

Societatea susține că a refăcut înregistrările și a depus între timp Declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național nr.X deși organele de inspecție fiscală au refuzat factura emisă de S.C. .X.S.R.L. pe motiv că, la momentul verificării încrucișate, ea nu ar fi fost înregistrată în evidențele contabile ale acelei societăți comerciale, deși stornarea facturii s-a efectuat prin acord scris între părți, fapt perfect legal și permis de dispozițiile art.138 lit. b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

11) Referitor la la punctul 22: "Majorarea obligației privind impozitul pe profit declarat" S.C. .X. S.A. susține că erorile semnalate de către organele de inspecție fiscală au fost în detrimentul societății și nu al bugetului statului, fapt din care se poate desprinde cu prisosința buna credință a societății în efectuarea înregistrărilor contabile și în reflectarea corespunzătoare în aceasta a activității desfășurate de societate, erorile fiind corijate.

12) Referitor la punctele 23 și 24. "Aprovizionări pentru care nu s-a justificat realitatea operațiunii", S.C. .X. S.A. susține că respectivele operațiuni comerciale au la baza documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii și intrării în gestiune, iar faptul că organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea de a stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate de către S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. cu S.C. .X. S.A deoarece agenții economici ori nu au un reprezentant fiscal, ori se afla în faliment, iar evidențele financiar-contabile nu au fost predate până la data de 24.01.2012, nu implica nici o culpă din partea contestatoarei, ci privește activitatea și comportamentul fiscal al unor terțe persoane juridice, pentru care societatea nu poate fi ținută răspunzătoare.

De asemenea, S.C. .X. S.A. susține că în conformitate cu documentele anexate contestației anterioare, precum și din anexele de la dosarul controlului fiscal anterior, se poate observa că, mult ulterior derulării acelor operațiuni comerciale, cele două societati figurau pe site-ul și în registrul public ținut de Ministerul Finanțelor Publice ca fiind încă active și că au depus declarații fiscale chiar și ulterior datei la care sunt considerate că ar fi intrat în procedura insolvenței, inclusiv în luna ianuarie 2012, fapt ce denotă buna credință și corectitudine, că operațiunile derulate au caracter real și legal, fiind efectuate în scop economic în baza informațiilor deținute.

S.C. .X. S.A. susține că abia la data de 18.05.2012, S.C. .X.S.R.L. a fost propusă a fi inclusă în lista contribuabililor inactivi, prin referatul nr. .X. al Administrației Finanțelor Publice Sector X.

Taxa pe valoarea adăugată:

1) Referitor la declarațiile fiscale, S.C. .X. S.A. susține că au fost completate înscriind cu bună credință informațiile prevăzute de formularele enumerate, aspect care relevă corectitudinea de care a dat dovadă societatea.

De asemenea, societatea susține că acolo unde s-a constatat că, din eroare, anumite înregistrări nu au fost inserate corespunzător, a procedat în timp util la rectificarea corespunzătoare a acestora, fără a avea în vedere diminuarea artificială a bazei de impozitare.

2) Referitor la facturile emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. care în primă fază erau în copie, S.C. .X. S.A. susține că ulterior a intrat în posesia facturilor în original.

3) Referitor la punctul 15, "TVA fără drept de deducere pentru suma de .X.lei înscrisă în facturile emise de S.C. .X.S.R.L. .X.", S.C. .X. S.A. susține că a recepționat acele bunuri și servicii și le-a introdus cu destinația utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X.S.R.L. refăcând înregistrările și depunând după controlul anterior declarația 394 rectificată, motiv pentru care societatea consideră că măsurile luate de către organele de inspecție fiscală în ce privește operațiunile derulate cu această societate sunt nefondate.

S.C. .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare factura nr.X/25.09.2009 reprezentând reparații de întreținere la halele închiriate de S.C. .X.S.R.L. și nici factura nr.X/05.02.2009 reprezentând utilaje agricole, respectiv plug și presă de ulei, utilaje angrenate în procesul tehnologic al societății, suma contestată fiind de .X.le plus .X. lei pe care societatea o consideră nelegală.

4) Referitor la punctul 16 din Raportul de inspecție fiscală, S.C. .X. S.A. susține că neînregistrarea de către S.C. .X.S.R.L. .X., în evidența contabilă și fiscală a unor operațiuni nu se poate solda cu sancționarea societății .X. S.A.

5) Referitor la TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L. la punctele 18 și 19, S.C. .X. S.A. susține că mărfurile au fost facturate, recepționate și achitate cu OP prin bancă (inclusiv TVA), intrând în circuitul economic.

Față de toate aspectele semnalate, S.C. .X. S.A susține că toate actele administrate fiscale enumerate în contestație sunt netemeinice și nelegale, motiv pentru care solicită anularea lor în totalitate.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X..05.2013, în sumă totală de .X.lei reprezentând:

- .X.lei - impozit pe profit,
- .X.lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată,
- .X.lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2009 - septembrie 2009 S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă facturi fiscale în sumă de .X.lei emise de S.C. .X.S.R.L. reprezentând achiziții de bunuri, însă conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, S.C. .X.S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv la pozitia nr.X din Lista anexă la Ordin, începând cu data de 11.06.2009, astfel că în conformitate cu prevederilor art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4), lit. r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit că **cheltuielile în sumă de .X.lei** aferente achizițiilor de bunuri de la S.C. .X.S.R.L. sunt nedeductibile deoarece *“au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”*.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu art.84 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct.81.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili din proprie inițiativă ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent, astfel că potrivit art.5 din O.P.A.N.A.F. nr.101/2008 și art.24 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferențele de impozit pe profit și TVA stabilite pentru anii precedenți controlului anterior trebuiau înregistrate doar în registrul de evidență fiscală, iar obligațiile suplimentare pentru anul 2007 trebuiau înregistrate în conturile de cheltuieli, astfel că diferențele suplimentare de plată în sumă de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil indiferent de natura acestora.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2007 S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală suma de .X.lei, reprezentând provizioane pentru clientul incert S.C. .X. S.A. .X., fără a prezenta documente justificative din care să reiasă că a fost declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești, astfel că, în baza art.22 alin.1 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în **sumă de .X.lei**.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.09.2007 - 30.06.2010 S.C. .X. S.A. a înregistrat în contul 611 "*Cheltuieli privind întreținerea și reparațiile*" suma de .X. lei, reprezentând execuție lucrări construcție conform contractului nr. .X./03.02.2009 care face referire la:

- modificarea fundației din beton armat a basculei pod semiautomată pentru basculă pod electrică, pentru vehicule rutiere (.X. lei - factura nr. .X./25.02.2009 emisă de S.C. .X.S.R.L.)
- contravaloare situație lucrări "*asternere mixturi asfaltice la stația X*" .X.(.X. lei - factura nr. .X./22.06.2010, emisă de .X. .X.);
- contravaloare mobilier (.X.lei - factura nr.X/28.06.2010, emisă de S.C. .X. S.R.L).

Organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit ca nedeductibilă suma de **.X. lei**, întrucât acestea intră în categoria investițiilor, care ar fi trebuit să se adauge la valoarea inițială a mijlocului fix, cheltuieli care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducere amortizării, potrivit legii.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, S.C. .X. S.A. a înregistrat în contul cheltuielilor de exploatare, pachete turistice în sumă de .X.lei, conform facturii nr. .X./06.05.2008 emisă de Agenția de Turism .X., a facturilor nr. .X./20.03.2009 și nr.941/20.03.2009 emise de S.C. .X. S.R.L. și a facturii nr..X./02.01.2010 emisă de S.C. .X. S.A.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.A. a prezentat pentru justificarea deplasării în China, Ordinul de deplasare nr.X/29.05.2008 în care este înscris motivul delegării și anume „încheierea de relații comerciale, analiza pieței” și documente privind achiziția unui utilaj din China din perioada martie 2012 cât și documente privind achiziția de utilaje de la S.C. .X.Group S.R.L. .X. de proveniență China, din perioada iunie 2012, fără însă ca societatea să justifice realitatea acțiunilor de studiere a pieței, de participare la târguri și expoziții, încheierea de contracte în perioada respectivă ținând cont că deplasările au fost efectuate în anul 2008, iar din contractele prezentate unul este încheiat cu o firmă din România în anul 2012, astfel că în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.09.2007-30.06.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrate acestor cheltuieli aplicând limita de deductibilitate de 2 % din fondul de salarii, rezultând o diferență nedeductibilă din punct de vedere fiscal în **sumă de .X.lei.**

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2009 S.C. .X. S.A. .X. a înregistrat în baza Procesului verbal nr. .X./30.12.2009 în contul 623 "*Cheltuieli marketing*" contravaloarea tichetelor cadou aprovizionate și înregistrate în contul 532 "*Tichete de masă*" în sumă de .X.lei, în urma Hotărârii AGA din data de 21.12.2009, unde a fost prezentat planul de marketing pentru magazinul de piese auto, ce constă în "*Acordarea de prime cadou societăților care au achiziționat în decursul anului 2009 piese și utilaje care se ridică la o valoare de peste 10.000 lei. Valoarea primei corespunde procentului de 10% din fondul de vânzare dar nu mai puțin de 10.000 lei*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că primele au fost acordate sub formă de bonuri cadou, fără ca societatea să prezinte cu excepția Procesului verbal nr. .X./30.12.2009, vreun document din care să rezulte în ce a constat evenimentul organizat, modul efectiv în care s-a desfășurat acesta, persoanele care au reprezentat agenții economici, care ar fi primit bonurile valorice și nici contractele încheiate cu societățile beneficiare sau orice alt înscris care să dovedească necesitatea și oportunitatea organizării respectivului eveniment și că aceasta a constituit o activitate generatoare

de venituri, astfel că organele de inspecție fiscală fost reîncadrate ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X.lei conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată S.C. .X. S.A. .X. a emis către S.C. .X.S.R.L. .X. și a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura fiscală nr. .X./25.11.2009, reprezentând storno facturi lucrări neefectuate în valoare totală de (-) X lei, din care baza de impozitare (-) .X.lei, după cum urmează

- Factura nr. .X./26.01.2009 în valoare totală de .X.lei, din care baza de impozitare în sumă de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei, reprezentând prestări servicii conform Contractului nr. .X./01.10.2008, având ca obiect recoltarea porumb X ha și transportarea porumbului pe o distanță de X Km;

- Factura nr.X/30.01.2009 în valoare totală de .X.lei din care baza de impozitare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând diferența preț și diferența preț transport aferent, conform Contractului nr. .X./01.10.2008;

- Factura nr. .X./28.02.2009 în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând arat ogoare decembrie 2008 -151 ha, arat ogoare februarie 2009- 198 ha și deplasare utilaje (3 tractoare) -12 ore, conform Contractului .X./10.12.2008,

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste facturi, societatea a prezentat Procesul verbal de recepție a lucrărilor nr.X din 20.01.2009 pentru lucrările agricole efectuate în baza Contractului nr. .X./01.10.2008 și Procesul verbal de recepție lucrări executate la S.C. .X.S.R.L. .X., încheiat în data de 21.02.2009, semnate de executant și de beneficiar.

Pentru justificarea facturii de stornare nr. .X./25.11.2009, S.C. .X. S.A. a prezentat „Proces verbal stingere datorii” nr. .X./25.11.2009 însă conform Procesului verbal nr. .X./28.11.2011, S.C. .X.S.R.L. .X. nu a diminuat cheltuielile aferente facturii nr. .X./25.11.2009 și nu a înregistrat respectiva factură în evidența contabilă întrucât aceasta a fost transmisă prin corespondență, dar nu a ajuns la destinație.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. nu a respectate prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deoarece nu a întocmit și nu a prezentat inspecției fiscale actele adiționale la contractele încheiate cu S.C. .X.S.R.L. .X. cu privire la anularea contractului înainte de efectuarea lucrărilor, nu a făcut dovada transmiterii facturii de stornare către beneficiar

suținut și prin neînregistrarea de către S.C. .X.S.R.L. a acesteia conform Procesului verbal nr. .X./28.11.2011

Deoarece pentru cele trei facturi inițiale de prestări servicii din ianuarie - februarie 2009 S.C. .X. S.A. deține procese verbale de recepție a lucrărilor executate către S.C. .X.S.R.L. semnate de executant și beneficiar care confirmă prestarea serviciilor facturate, neexistând refuzul total sau parțial al beneficiarului, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.A. nu era îndreptățită să emită factură de stornare și implicit să storneze veniturile aferente serviciilor efectiv prestate deoarece facturile de stornare nu aveau ca scop corectarea informațiilor înscrise în facturile emise inițial, deoarece serviciile au fost realizate, au fost facturate la tarifele înscrise în contract, iar la facturi au fost anexate situații de lucrări acceptate de beneficiar, astfel că societatea a diminuat în mod nejustificat baza impozabilă, fapt ce a determinat reîntregirea bazei de impozitare cu suma de .X.lei, conform art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a efectuat în perioada ianuarie 2009 - iulie 2009, aprovizionări de bunuri în sumă de .X.lei de la **S.C. .X.S.R.L** și în sumă de .X.lei de la **S.C. .X.S.R.L. .X.** și a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 611 "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*", factura fiscală nr. .X./25.09.2009 reprezentând reparații și întreținere clădire .X. în sumă de .X.lei și respectiv în contul 681.1 "*Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe*", amortizarea aferentă mijloacelor fixe achiziționate de la **S.C. .X.S.R.L. din .X.** cu facturile fiscale nr. .X./05.02.2009 și nr. .X./08.07.2009 în sumă de .X. lei, contribuabili care nu funcționează la sediul declarat, iar din analiza declarațiilor informative privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 aferente perioadei supuse inspecției fiscale, organele de inspecție au constatat neconcordanțe între datele furnizate de S.C. .X.S.R.L, S.C. .X.S.R.L. .X. și S.C. .X.S.R.L.

S-a constatat că S.C. .X.S.R.L. nu a declarat vânzări către S.C. .X. S.A, iar S.C. .X.S.R.L nu a înregistrat tranzacțiile efectuate cu S.C. .X. S.A în documentele solicitate la verificare, societatea neavând înregistrate în acea perioadă nici documentele de achiziție a bunurilor și a materialelor de construcții necesare prestării, pentru a face dovada intrării în gestiune a bunurilor de mai sus, respectiv a realității tranzacțiilor.

Conform Adresei nr. .X./27.01.2012 și Adresei nr. .X./09.02.2012, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Sector X, respectiv A.F.P. Sector X .X., urmare solicitărilor de efectuare de controale încrucișate la cei X furnizori, au rezultat că organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea de a stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor

derulate de către S.C. .X.S.R.L, S.C. .X.S.R.L. S.C. .X.S.R.L și cu S.C. .X. S.A. .X., motivat de faptul că S.C. .X.S.R.L. se află în faliment începând cu data de 27.04.2010, lichidatorul judiciar al acesteia, persoana juridică AA .X.X. menționând că evidențele financiar contabile nu i-au fost predate până la data de 24.01.2012, și că reprezentantul legal al S.C. .X.S.R.L. nu a luat legătura cu lichidatorul judiciar, S.C. .X.S.R.L. nu funcționează la domiciliul fiscal declarat conform Procesului verbal .X./31.01.2012, iar S.C. .X.S.R.L. nu a înregistrat documentele de achiziție a bunurilor și a materialelor de construcții necesare prestării pentru a face dovada intrării în gestiune a bunurilor, respectiv a realității tranzacțiilor.

La verificările efectuate la S.C .X. S.A. pentru perioada ianuarie 2009-decembrie 2009, s-a constatat că societatea nu a înregistrat plățile tranzacțiilor către S.C. .X.S.R.L, aceasta rezultând din fișele analitice ale conturilor 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări" partener .X., soldul înregistrat la sfârșitul anului fiind în sumă totală de .X.lei reprezentând contravaloarea acestor tranzacții.

S-a reținut de asemenea că, S.C. .X.S.R.L. nu a depus declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României, aferente semestrului I și semestrului II 2009, iar aprovizionările de la S.C. .X.S.R.L. au vizat bunuri, care au fost revândute în aceeași perioadă în care au fost aprovizionate, aferente următoarelor facturi:

- factura nr. .X./05.02.2009 în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA de X lei reprezentând floarea soarelui,

- factura nr.X/07.02.2009 în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând floarea soarelui,

- factura nr.X/28.01.2009 în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând floarea soarelui,

- factura nr.X/21.07.2009 în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând rapiță,

- factura X/22.07.2009 în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând rapiță,

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că aprovizionările înregistrate de S.C. .X. S.A. de la S.C. .X.S.R.L. .X. au vizat bunuri, care au fost revândute în aceeași perioadă în care au fost aprovizionate, afectând cheltuielile privind mărfurile, după cum urmează:

- factura nr.X/03.12.2009 în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând porumb boabe,

- factura nr.X/03.12.2009, în valoare totală de X lei din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând grâu furaj,

- factura nr.X/03.12.2009 în valoare totală de X lei, din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând grâu panificabil,

- factura nr.X/03.12.2009 în valoare totală de X lei, din care baza de impozitare în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, reprezentând grâu panificabil, ocazie cu care s-au constatat neconcordanțe între datele furnizate de S.C. .X.S.R.L. .X., S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X. S.A. .X..

Întrucât au rezultat suspiciuni cu privire la legalitatea și realitatea tranzacțiilor înregistrate de S.C. .X. S.A alături de S.C. .X.S.R.L, S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Sesizarea penală nr. .X./26.11.2013, privind 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, în vederea efectuării de cercetări pentru stabilirea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

9. Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei și impozit pe profit aferent veniturilor și cheltuielilor reprezentând:

- **.X. lei** cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe pentru care societatea a beneficiat de deducerea de 20% din valoarea de intrare a investițiilor;

- **.X. lei** veniturile corespunzătoare amortizării mijloacelor fixe achiziționate din subvenții pentru investiții din fondurile Sapard și Feadr;

- **.X. lei** aplicării eronate a facilităților privind scutirea de impozit pentru profitul reinvestit în echipamente tehnologice, luând în calcul profitul impozabil în sumă de .X.lei și nu profitul contabil în sumă de .X.lei;

- **.X. lei** cheltuielilor privind amortizarea pentru mijloace fixe la care a beneficiat de facilități fiscale ;

- **.X. lei** cheltuieli de protocol care au depășit limita legală ;

- **.X. lei** cheltuieli cu tichete de masă;

- **.X. lei** cheltuieli cu sponsorizări;

- **.X.lei** cheltuieli cu achiziții de bunuri care au la bază bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronic fiscal;
- **.X.lei** reglare de sold, fără documente justificative;
- **.X.lei** cheltuieli cu decont de hrana;
- **.X. lei** cheltuieli aferente lucrărilor de construcție reprezentând modificarea fundației din beton armat a basculei pod semiautomată pentru bascula pod electrică pentru vehicule rutiere;
- **.X.lei** cheltuieli aferente mobilierului achiziționat;
- **.X.lei** cheltuieli cu dobânzi pentru un împrumut extrabancar;
- **.X.lei** accesorii aferente diferențelor stabilite ca urmare a unei inspecții fiscale anterioare precum și amenzi datorate autorităților de stat,
- **.X.lei** diferența ca urmare a vânzării mărfurilor sub prețul de achiziție;
- **.X.lei** diferență aferentă modului eronat de întocmire și depunere la organul fiscal teritorial a declarațiilor privind impozitul pe profit;

În conformitate cu prevederile art.19 alin.1, art.19² alin.1, alin.2 și alin.3, art.21 alin.3 lit.a), e) și lit.i), alin.4 lit.f) și lit.p), art.22 alin.1 lit.j), art.23 alin.1 și alin.2, art.24 alin.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.14 și pct.71¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.8.8 alin.236, pct.1 din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Taxa pe valoarea adăugată

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de protocol, deducând TVA aferentă acestor achiziții, depășind cheltuielile de protocol după cum urmează :

- în anul 2007, S.C. .X. S.A. a declarat depășirea limitei cheltuielilor de protocol cu suma de .X.lei;
- în anul 2008, S.C. .X. S.A. a declarat depășirea limitei cheltuielilor de protocol cu suma de .X.lei, iar în urma controlului s-a stabilit suplimentar depășirea în sumă de .X.lei;
- în anul 2009, S.C. .X. S.A. a declarat depășirea limitei cheltuielilor de protocol cu suma de .X.lei.

Deoarece societatea nu a procedat la regularizarea TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, în baza prevederilor pct.6 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea prevederilor art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA de plată (TVA colectată) în sumă totală de .X.lei (.X.lei pentru anul 2007, .X.lei pentru anul 2008 și .X.lei pentru anul 2009).

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile iulie, august și septembrie 2009 S.C. .X. S.A. a efectuat achiziții de cereale de la S.C. .X.S.R.L. .X. în valoare totală de .X.lei din care TVA în sumă de .X.lei, deși conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, S.C. .X.S.R.L. a fost declarat contribuabil inactiv la poziția X din Lista anexă la Ordin, începând cu data de 11.06.2009.

În conformitate cu prevederilor art.11 alin (1²), art.146 alin.(l) lit.a) și art. 153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de .X.lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că din analiza întocmirii și depunerii declarațiilor informative privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 , aferente perioadei supuse inspecției fiscale, s-au constatat neconcordanțe între datele furnizate de S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X.S.R.L. .X., cod fiscal RO .X., urmare facturii nr. .X./25.11.2009, reprezentând storno facturi lucrări neefectuate în valoare totală de (-) .X.lei, din care baza de impozitare (-) .X.lei și TVA aferentă în sumă de (-) .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constat că stornarea face referire la factura nr. .X./26.01.2009 reprezentând prestări servicii conform Contractului nr. .X./01.10.2008 ce are ca obiect recoltă porumb .X.ha și transport porumb .X. Km în valoare totală de .X.lei din care baza de impozitare .X.lei și TVA .X.lei, factura nr..X./30.01.2009 reprezentând diferența preț conform Contractului nr. .X./01.10.2008 și diferența preț transport aferent, în valoare totală de .X.lei din care baza de impozitare .X.lei și TVA .X. lei, factura nr. .X./28.02.2009 reprezentând arat ogoare decembrie 2008 – X ha, arat ogoare februarie 2009 – X ha și deplasare utilaje (X tractoare) - 12 ore, conform Contractului nr. .X./10.12.2008 în valoare totală de .X. lei din care baza de impozitare .X. lei și TVA .X. lei.

Pentru aceste facturi, au fost prezentate Procesul verbal de recepție a lucrărilor nr.X din 20.01.2009 - pentru lucrările agricole efectuate în baza Contractului nr. .X./01.10.2008, respectiv recoltat porumb .X.ha, transport porumb X curse și uscat porumb X tone și Procesul verbal recepție lucrări executate la S.C. .X.S.R.L. încheiat în data de 21.02.2009 – pentru arat ogoare X ha în luna decembrie 2008, arat ogoare X ha în luna februarie 2009 și deplasare utilaje 12 ore, semat de executant și de beneficiar.

Conform Procesului verbal .X./28.11.2011 emis în urma controlului încrucișat la S.C. .X.S.R.L. .X. efectuat de organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .X., s-au constatat următoarele:

- S.C. .X.S.R.L. a beneficiat de lucrările executate de S.C. .X. S.A. și facturate cu nr. .X./26.01.2009, nr..X./30.01.2009 și nr..X./28.02.2009, facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în declarațiile fiscale.

- S.C..X.S.R.L. nu a înregistrat factura nr..X./25.11.2009 reprezentând storno facturilor menționate anterior și nici în jurnalul de cumpărări ori în evidența contabilă și fiscală nu a înregistrat diminuarea TVA deductibilă aferentă acestei facturi, iar prin nota explicativă dată de domnul .X. , factura de stornare nr. .X./25.11.2009 nu a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală întrucât aceasta a fost transmisă prin corespondență și nu a ajuns la destinație.

Organele de inspecție fiscală au constatat că părțile au stabilit în noiembrie 2009 prin Procesul verbal de stingere datorii, anularea celor trei facturi ce reprezintă prestări servicii de recoltat, arat și transport, însă nu reprezintă motivare pentru reducerea bazei de impozitare a TVA de către S.C. .X. S.A, **deoarece la data efectuării lucrărilor:**

- beneficiarul confirma prin procese verbale că lucrările corespund parametrilor specificați în contract,

- nu au fost prezentate documente din care să rezulte că producțiile foarte mici realizate de S.C. .X.S.R.L. se datorează lucrărilor agricole pentru înființarea culturilor efectuate în lunile ianuarie și februarie 2009 de către S.C. .X. S.A. sau dacă nu altor cauze (lucrările ulterioare efectuate la culturi, condiții meteorologice etc,

- S.C. .X. S.A. nu a făcut dovada transmiterii facturii de stornare către beneficiar, suținut și prin neînregistrarea de către S.C. .X.S.R.L. a acesteia, conform Procesului verbal nr. .X./28.11.2011.

Urmare celor constatate, în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a), art.138 lit.b) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de .X.lei, pentru stornarea nejustificată cu factura nr. .X./25.11.2009 a prestărilor servicii de recoltat, arat și transport facturate în lunile ianuarie - februarie 2009.

4. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit și TVA suplimentară, după cum urmează :

- **.X.lei** aferentă facturilor înregistrate în copie ;
- **X lei** aferentă unei înregistrări duble făcute facturii nr..X./09.01.2008 emisă de S.C. .X.S.R.L. în sumă de X lei;
- **.X.lei** aferentă unor operațiuni efectuate de societate fără să prezinte documente justificative;

- **.X. leiaferentă** înregistrării în evidența contabilă de către S.C. .X. S.A a facturilor nr..X./03.10.2008 respectiv nr..X./03.10.2008 care nu aparțin societății;
- **.X. leiaferentă** înregistrării în evidența contabilă în luna decembrie 2008 de către S.C. .X. S.A a facturii proforme nr..X. /19.12.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L;
- **.X. lei** aferentă înregistrării în evidența contabilă de către S.C. .X. S.A a facturilor emise de persoane neînregistrate în scopuri de TVA;
- **.X. lei** aferentă unei facturi înregistrată de către S.C. .X. S.A ca operațiune intracomunitară;
- **.X. lei** aferentă avansurilor încasate de la clienți pentru care societatea a colectat întârziere TVA;
- **.X. lei** aferentă unei înregistrări eronate prin diminuarea TVA colectată aferentă operațiunilor impozabile;
- **.X. lei** aferentă înregistrării în evidența contabilă de către S.C. .X. S.A a unei facturi în care a aplicat în mod eronat scutirea de TVA;
- **.X.lei** aferentă activității de protocol, S.C. .X. S.A depășind limita admisibilă a cheltuielilor privind acțiunile de protocol prin care și-a exercitat dreptul de deducere, fără a efectua regularizarea aferentă;
- **.X. leiaferentă** livrărilor de bunuri în baza contractelor de arendare efectuate de S.C. .X. S.A, diminuând obligația de plată, în conformitate cu prevederile art.126 alin.1 lit.a), art.128 alin.8 lit.f), art.130, art.140 alin.1, art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a), ar.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.6 alin.11 lit.a), pct.8 alin.1 lit.b) și pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, s-a stabilit TVA de plată întrucât societatea nu prezintă argumente în susținerea cauzelor.

De asemenea, s-a constatat că:

- în luna octombrie 2009, S.C. .X. S.A. a acordat bunuri în baza contractelor de arendă, colectând cu întârziere în luna decembrie 2009, TVA aferentă în sumă de .X. lei;
- în luna noiembrie 2009, S.C. .X. S.A. a acordat bunuri în baza contractelor de arendă, colectând cu întârziere în luna decembrie 2009, TVA aferentă în sumă de .X. lei;
- în luna februarie 2010, S.C. .X. S.A. a calculate eronat TVA colectată aferentă bunurilor acordate în baza contractelor de arendă, diminuând obligația de plată cu suma de X lei.

Astfel încât în baza prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.8 alin.(1) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au

stabilit TVA de plată în sumă de .X. lei și temporar TVA de plată în sumă de .X. lei pentru perioada octombrie 2009 - decembrie 2009.

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

A) ASPECTE PROCEDURALE:

Referitor la excepția ridicată de societatea contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X..05.2013 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru că nu respectă cerințele legale, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele :

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează : ” [...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ

sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia .”

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de petentă, respectiv faptul că decizia de impunere contestată nu respectă condițiile de formă impuse de art.43 întrucât preia motivele de fapt și de drept din raportul de inspecție fiscală, precum și faptul că s-au stabilit sume mai mari decât sumele din decizia desființată, nu sunt conforme cu realitatea, având în vedere următoarele :

Se reține că prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 contestată sunt prezentate atât motivele de fapt cât și temeiul de drept pentru fiecare categorie de obligație bugetară aferent căruia au fost stabilite în sarcina societății diferențe suplimentare.

Prezentarea detaliată a situației de fapt se regăsește în raportul de inspecție fiscală, act ce stă la baza emiterii deciziei de impunere, făcând parte integrantă din aceasta, așa cum se prevede la art.109 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale:

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

și în Anexa 2 “Instrucțiuni de completare a formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” la O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, respectiv la lit.b):

“b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în “Raportul de inspecție fiscală”, întocmit la finalizarea acesteia.”

Având în vedere cele de mai sus reiese că formularul “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” respectă întocmai dispozițiile O.M.F.P. nr.972/2006, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând atât motivele de fapt cât și temeiul de drept care au stat la baza stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată.

Ca urmare, nu se reține nici argumentul conform căruia nu au fost respectate **prevederile art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală**, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”, motivele de fapt fiind prezentate pe larg în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestată, datele prezentate fiind suficiente, fiind rezultate din cercetări la fața locului, controale încrucișate, verificarea documentelor societății, corespondența cu unitățile administrativ teritoriale, etc.

Cât privește susținerea potrivit căreia „prin noul act administrativ fiscal întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare nu se pot stabili în sarcina contestatarii sume mai mari decât cele sin actul desființat”, se reține că obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin noul act administrativ fiscal sunt în cuantum mai mic decât cel stabilit prin actul administrativ fiscal desființat.

Referitor la motivele invocate de contestatară privind nelegalitatea si netemeinicia actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a contestației reține că, S.C. .X. S.A. solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X..05.2013, pentru următoarele considerente:

- nu a fost respectat “Principiul bunei-credințe” reglementat de art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv „ *Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.*”, deoarece organele fiscale și-au exercitat prerogativele conferite cu rea-credință;

- nu a fost respectată “Exercitarea dreptului de apreciere” reglementat de art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv „*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”, deoarece societatea susține că concluziile organelor de inspecție fiscală “*sunt voit eronate, printr-o interpretare și aplicare greșită, trunchiată și subiectivă*”;

- nu a fost respectată “Opozabilitatea actului administrativ fiscal” reglementată de art.44 și art.216 alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii” și

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează

strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, deoarece a fost depășit termenul de 30 zile în care trebuia pusă în executare Decizia emisă de organul de soluționare;

- nu a fost respectat principiul *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă);

- nu a fost respectat principiul prezumției de nevinovăție “*in dubio pro reo*”,

- nu a fost respectat principiu “*Quod nullum est nullum producit effectum* (Ceea ce este nul, nu produce efecte).

Fața de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.6, art.7 și art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“6. Exercițarea dreptului de apreciere

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

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.*

12. Buna-credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au solicitat atunci când s-a impus, clarificări de la organele de inspecție teritorială și de la contestatară, la dosarul cauzei aflându-se adresele prin care au fost solicitate documente și explicații /procese verbale.

Întrucât, prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări nu se prezintă elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea și realitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și au adoptat soluția impusă de lege.

În ceea ce privește nerespectarea principiului bune-credințe invocat de contestatoare se reține că buna credința se prezuma, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil .X., consacrat prin art.14(2) din Legea 87/2009 republicată privind Codul Civil iar reaua credința trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, petenta neaducând niciun argument în acest sens.

Totodata, art.65 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, iar alin.2) al acelu .X. articol stipulează că:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației nu pot să rețină în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile contestatarei, respectiv nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor anterior enumerate.

Referitor la depășirea termenului de 30 zile în care trebuia pusă în executare Decizia de soluționare nr..X./17.08.2012, se rețin următoarele:

Soluția de desființare dată prin Decizia de soluționare nr..X./17.08.2012 presupune implicit reverificarea aceluiași taxe, impozite, contribuții, pentru aceeași perioadă și emiterea unui nou act administrativ, potrivit prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Excepția invocată de contestatară privind depășirea termenului de punere în executare, conform pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece termenul prevăzut este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu de decădere, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea acestuia, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi Raport de inspecție fiscală și de a emite Decizie de impunere atât timp cât impunerea se realizează înăuntrul termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia ”[...] *deși acțiunea de reverificare trebuia să vizeze, conform deciziei .X./17.08.2012 aceleași debite și accesorii (și, mai ales, conform dispozițiilor pct.11.6 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din Codul de procedură fiscală), există în mod cert neconcordanțe între actele anterioare, desființate, și cele nou emise. Pentru a exemplifica, se poate observa că au dispărut, printr-o omisiune nemotivată a organelor de inspecție, debitele constatate și analizate la punctele 2.3.8 sau 2.3.23 din Decizia de impunere nr.F-NT .X./22.02.2012, desființată*”, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală, la reverificare, au avut în vedere aceleași

debite și aceeași perioadă cu excepția celor pentru care nu a fost emis inițial aviz de inspecție fiscală. Din acest motiv, în decizia de impunere contestată, nu se mai regăsesc punctele 2.3.8 sau 2.3.23.

Sumele suplimentare stabilite în urma refacerii inspecției fiscale prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./30.05.2013 pentru fiecare obligație bugetară (impozit pe profit și TVA) sunt în cuantum mai mic decât cele stabilite prin Decizia de impunere nr. F-NT .X./22.02.2012 desființată.

În concluzie, argumentele societății referitoare la încălcarea de către organul fiscal a principiilor reglementate de art.6, art.7 și art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

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

- impozit pe profit în sumă de .X.lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X.lei,
- taxa pe valoarea adăugată în valoare de .X.lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei,

afertă cheltuielilor cu achizițiile efectuate de la S.C. .X. .X. .X., S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la aceste obligații fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. cu privire la cele constatate în urma inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.A. .X. în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat în perioada ianuarie 2009 - iulie 2009, aprovizionări de bunuri în sumă de .X.lei de la S.C. .X.S.R.L și în sumă de .X.lei de la S.C. .X.S.R.L. .X. și a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 611 "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*", factura fiscală nr. .X./25.09.2009 reprezentând reparații și întreținere clădire .X. în sumă de .X.lei și respectiv în contul 681.1 "*Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe*", amortizarea aferentă mijloacelor fixe achiziționate de la S.C. .X.S.R.L. cu facturile fiscale nr. .X./05.02.2009 și nr. .X./08.07.2009 în sumă de .X. lei, contribuabili care nu funcționează la sediul declarat și din analiza declarațiilor informative privind livrările, prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - cod 394 aferente

perioadei supuse inspecției fiscale, există neconcordanțe între datele furnizate de S.C. .X.S.R.L, S.C. .X.S.R.L. .X. nu a declarat vânzări către S.C. .X. S.A.

De asemenea, conform adreselor nr. .X./27.01.2012 și nr. .X./09.02.2012, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Sector X, respectiv A.F.P. Sector .X., urmare solicitărilor de efectuare de controale încrucișate la cei x furnizori, au rezultat că organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea de a stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate de către S.C. .X.S.R.L., S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. cu S.C. .X. S.A. .X., motivat de faptul că S.C. .X.S.R.L. se află în faliment începând cu data de 27.04.2010, lichidatorul judiciar al acesteia, persoana juridică AA .X..X. menționând că evidențele financiar contabile nu i-au fost predate până la data de 24.01.2012, și că reprezentantul legal al S.C. .X.S.R.L. nu a luat legătura cu lichidatorul judiciar, S.C. .X.S.R.L. nu funcționează la domiciliul fiscal declarat conform Procesului verbal .X./31.01.2012, iar S.C. .X.S.R.L. nu a înregistrat documentele de achiziție a bunurilor și a materialelor de construcții necesare prestării pentru a face dovada intrării în gestiune a bunurilor, respectiv a realității tranzacțiilor.

La verificările efectuate la S.C. .X. S.A. pentru perioada ianuarie 2009-decembrie 2009, s-a constatat că societatea nu a prezentat documentele din care să rezulte că a avut loc plata contravalorii prestațiilor de servicii și a achizițiilor de imobile efectuate de la S.C. .X.S.R.L.

S-a reținut de asemenea că S.C. .X.S.R.L. nu a depus declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României, aferente semestrului I și semestrului II 2009, iar aprovizionările efectuate de la S.C. .X.S.R.L. au vizat bunuri, care au fost revândute în aceeași perioadă în care au fost aprovizionate.

Cu adresa nr.X/28.10.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili analiza aspectelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X..05.2013 și a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2013 în ceea ce privește realitatea operațiunilor comerciale derulate de S.C. .X. S.A. cu S.C. .X.X .X., S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. .X., sub aspectul întrunirii de elemente constitutive ale unor infracțiuni.

Ca urmare a constatărilor privitoare la operațiunile comerciale derulate de S.C. .X. S.A. cu S.C. .X. .X., S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. .X., Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a întocmit Procesul verbal nr. .X./18.11.2013 ce a stat la baza sesizării penale nr. .X./26.11.2013 înaintate Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. în vederea analizării dacă aspectele sesizate întrunesc elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru

prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă :

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță, există suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor comerciale derulate de S.C. .X. S.A cu S.C. .X.S.R.L, S.C. .X.S.R.L. și S.C. .X.S.R.L, motivat de faptul că achizițiile au fost efectuate de la furnizori care nu funcționează la sediul declarat, care relaționează între ei în scopul realizării de operațiuni fictive, creării unor circuite economice fictive și emiterii de facturi generatoare de TVA deductibilă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Sesizarea penală nr. .X./26.11.2013 în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

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

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

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că „*pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ*”.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Sesizarea penală nr. .X./26.11.2013.

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

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

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

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

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

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației 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, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X.lei reprezentând achiziții de bunuri de la S.C. .X.S.R.L. și TVA aferentă în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de deductibilitatea acestor cheltuieli și implicit de dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorul era declarat contribuabil inactiv.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli cu achizițiile în sumă totală de .X.lei, în baza facturilor emise de S.C. .X.S.R.L, **în perioada iulie – septembrie 2009**, cheltuieli încadrate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, având în vedere prevederile art.11 alin.(1²) și art.21 alin.(4) lit.(r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a dedus TVA în sumă de .X.lei, aferentă acestor achiziții, organul de inspecție fiscală nerecunoscând dreptul de deducere a TVA în temeiul art.11 alin.(1²) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008 precizează:

„(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare

Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.[...].”

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“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.”*

Conform **art.21 alin.(4) lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

În ceea ce privește TVA, potrivit art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;

Având în vedere actele normative mai sus menționate, se reține că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența contabilă facturi emise de un contribuabil inactiv, cheltuielile și TVA aferentă care au la bază acele facturi, nu sunt deductibile fiscal, din constatările din raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X..05.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X.lei cu achizițiile efectuate în perioada iulie-septembrie 2009 de la S.C. .X.S.R.L.

Potrivit prevederilor **O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi**, în vigoare începând cu 11.06.2009 : *“ART.1 Se aprobă Lista contribuabililor declarați inactivi prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.*

ART. 2 Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției naționale de Administrare Fiscală – secțiunea Informații despre contribuabili.

Precum și cu prevederile **O.P.A.N.A.F. nr.1179/01.06.2009** pentru prorogarea termenului de intrare în vigoare a **O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009** pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi,

“Se prorogă termenul stabilit pentru intrarea în vigoare a O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 până la data de 11.06.2009”.

Se reține că **art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006** privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

iar potrivit **art.4 alin.(1) din același act normativ**, *„pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.”*

Având în vedere că S.C. .X.S.R.L. se regăsește în Lista contribuabililor declarați inactivi la O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, la pag..X., poziția .X. se reține că în perioada iulie 2009 – septembrie 2009 societatea a emis facturi deși a fost declarată contribuabil inactiv, iar societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate **aceste facturi fiscale care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal**, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Se reține că atitudinea societății contestatoare nu se circumscrie unei conduite caracterizate prin buna-credință, consacrată prin art.12 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a verificat validitatea facturilor fiscale, înainte de a le înregistra în contabilitate, prin consultarea Listei contribuabililor inactivi aflată în format electronic la dispoziția contribuabililor interesați.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu achizițiile în sumă totală de .X.lei, întrucât acestea au fost înregistrate în baza unor facturi emise de S.C. .X.S.R.L. în perioada iulie- septembrie 2009, ulterior datei la

care furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv, respectiv 11.06.2009, facturi fiscale care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia:

“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”,

se va respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile în cuantum de **.X.lei** de la furnizorul declarat inactiv și pentru TVA în sumă de **.X.lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit în cuantum de .X.lei aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clientul incert S.C. .X. S.A. .X., în sumă de .X.lei, precum și accesoriile în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care pentru clientul incert S.C. .X. S.A. a fost declarată procedura falimentului pe baza hotărârii judecătorești din data de 03.02.2005.

În fapt, în luna octombrie 2007, S.C. .X. S.A. a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X.lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru clientul incert S.C. .X. S.A. .X..

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de .X.lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru clienți incerti pe considerentul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că pentru S.C. .X. S.A. .X. a fost declarată, prin hotărâre judecătorească procedura de deschidere a falimentului, fiind încălcate prevederile art.22 alin.1 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât prin contestație, societatea susține că „*încă de la data controlului anterior S.C. .X. S.A. era în procedura falimentului și privitor la care Tribunalul .X. în dosarul nr..X./2005 la data de 13.06.2012 a dispus închiderea procedurii falimentului debitorului S.C. .X. S.A. .X. și radierea acestui debitor din Registrul Comerțului .X.*”, prin adresa nr.X /16.12.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organului fiscal emitent al actului atacat lămuriri suplimentare în acest sens.

Cu adresa nr..X./27.12.2013, organele de inspecție fiscală au precizat că „*potrivit Buletinului de insolvență nr. .X./17.07.2012, prin Sentința civilă nr. .X.03.02.2005 și Încheierea de ședință din data de 09.06.2005 s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a falimentului împotriva debitorului S.C. .X. S.A.*”, fapt pentru care, pentru provizionalele în sumă de .X.lei, societatea îndeplinește condițiile prevăzute de lege privind deductibilitatea acestora.

Prin contestație, societatea susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală, întrucât S.C. .X. S.A. .X. era declarată în faliment încă de la controlul anterior, în dosarul nr..X.2005 înregistrat la Tribunalul .X., fiind îndeplinite cumulativ toate condițiile prevăzute de art.22 alin.1 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

Conform prevederilor art.22 alin.1 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;*
- 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că societatea are drept de deducere a cheltuielilor cu provizioanele în limita unui procent de 100% dacă sunt îndeplinite, cumulativ, cele 5 condiții enumerate de actul normativ.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, buletinul procedurilor de insolvență, punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, se reține că societatea îndeplinește cumulativ cele 5 condiții prevăzute de lege, respectiv :

- a înregistrat aceste cheltuieli în luna octombrie 2007 deci, după 1 ianuarie 2007;
- creanța este deținută la S.C. .X. S.A. .X. care, potrivit Sentinței civile nr..X.03.02.2005 și Încheierea de ședință din data de 09.06.2005 era declarată procedura reorganizării judiciare și falimentului;
- creanța nu e garantată de altă persoană;
- S.C. .X. S.A. .X. nu este persoană afiliată contribuabilului;
- creanța a fost inclusă în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Conform celor mai sus prezentate se reține ca fondat argumentul contestatarei referitor la deductibilitatea fiscală la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu provizioanelor, în sensul că sunt întrunite cumulativ cele X condiții prevăzute de legea fiscală, incidente speței, în acest caz, neputând fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

De altfel, în același sens este și punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală exprimat prin adresa nr..X./27.12.2013 de răspuns la adresa nr.X/16.12.2013 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor prin care s-au solicitat lămuriri suplimentare cu privire la acest capăt de cerere.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”, se va admite contestația formulată de S.C. .X. S.A. pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele în sumă de .X.lei și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./30.05.2013 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X.lei**.

Referitor la suma de **.X.lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X.lei**, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.05.2013 a fost anulată parțial, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, se va anula parțial decizia de impunere și pentru accesoriile în sumă de **.X.lei**.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor de întreținere și reparații în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă contravaloarea unor lucrări de investiții care majorează valoarea de intrare a mijlocului fix, iar societatea nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată în timpul inspecției fiscale.

În fapt, societatea a înregistrat în contul 611 "*Cheltuieli privind întreținerea și reparațiile*", în baza facturii nr. .X./22.06.2010 emisă de .X. .X., suma de **.X. lei**, reprezentând contravaloare situație lucrări "*așternere mixturi asfaltice la stația .X.*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli cu reparații ci investiții care majorează valoarea inițială a mijlocului fix, neacceptând la deducere la calculul profitului impozabil contravaloarea acestor cheltuieli.

În drept, potrivit prevederilor **art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**:

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

Conform **pct.22 din Hotărârea Guvernului 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă fiscal trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor **art.24 alin.(1), alin.(3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(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; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

Coroborate cu **pct.7 din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**, care prevede:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după

expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus chetuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuiala de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Față de aceste prevederi legale se reține că societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare situație lucrări **"așternere mixturi asfaltice la stația .X."**, fără a prezenta documente din care să rezulte că această lucrare de așternere mixturi asfaltice reprezintă o reparație curentă și nu reprezintă o cheltuială de natura investițiilor.

Mai mult, deși contestă măsura dispusă de organele de inspecție fiscală, societatea nu a înțeles să-și argumenteze susținerea privitoare la natura lucrărilor efectuate la căile de acces, cu toate că această obligație îi revine conform prevederilor art.206 (1) lit. c) și lit. d) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

În consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, se va respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor privind întreținerea și reparațiile în sumă de .X. lei.

5. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu pachetele turistice în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale și nu sunt prezentate documente care să justifice că acestea au fost efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile.

În fapt, în perioada 2008 – 2010, societatea a înregistrat în contul cheltuielilor de exploatare pachete turistice în sumă de .X.lei, conform:

- facturii fiscale nr. .X./06.05.2008 emisă de Agenția de Turism .X. ,
- facturilor fiscale nr.X20.03.2009 și nr.X /20.03.2009 emise de S.C. .X. S.R.L,
- facturii fiscale nr..X./02.01.2010 emisă de S.C. .X. SA .

La inspecția fiscală, pentru factura fiscală nr. .X./06.05.2008 emisă de Agenția de Turism .X., societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală programul misiunii economice "*afaceri si spiritualitate*" organizată de Camera de Comerț și Industrie, având ca obiective turistice "*vizitarea orașului interzis, armata soldaților de teracota, Marele Zid Chinezesc, cea mai înaltă clădire din lume, calatorie cu cel mai rapid tren din lume în exploatare curentă și multe altele* "

De asemenea, societatea a prezentat pentru justificarea deplasării în China, Ordinul de deplasare nr.X/29.05.2008 în care este înscris ca motiv "*încheierea de relații comerciale, analiza pieței*" și documente privind achiziția de utilaje de proveniență China, respectiv de la S.C. .X.S.R.L. .X., în perioada martie-iunie 2012.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste documente nu justifică deductibilitatea cheltuielilor respectiv nu justifică acțiunile de studiu al pieții, de participare la târguri și expoziții și nici deplasarea efectuată, iar contractul prezentat este încheiat cu o firmă din România, constatând că aceste cheltuieli se încadrează în prevederile **art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, fiind cheltuielile sociale cu deductibilitate limitată de 2 % din fondul de salarii, de natura cheltuielilor cu costul prestațiilor de odihnă și tratament, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii familiilor acestora, astfel că nu au acceptat la deducere **sumă de .X.lei** ce depășește limita de deductibilitate.

În drept, potrivit prevederilor **art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr.53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Întră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

Prin Hotărârea Guvernului nr.1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2010, s-au aprobat prevederile:

“33[^]1. Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil intră cheltuielile prevăzute expres de articolul de lege menționat.

Prevederea referitoare la alte cheltuieli de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de

unități, efectuate în baza contractului colectiv de muncă, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, intră în vigoare începând cu data de 01.01.2010, nefiind incidente cheltuielilor înregistrate în baza facturii fiscale nr. .X./06.05.2008 emisă de Agenția de Turism .X..

Ca urmare, plecând de la situația de fapt constatată și având în vedere cele precizate în contestație, organul de soluționare a contestației reține că deplasarea în străinătate a personalului salariat, eventual a membrilor familiilor acestora, în scop turistic, nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale.

Astfel, se reține că încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală ca fiind „*cheltuieli cu costul prestațiilor de odihnă și tratament, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii familiilor acestora*”, respectiv în prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este eronată.

Ca urmare se impune analizarea acestor cheltuieli prin prisma prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, din documentele prezentate în timpul inspecției fiscale și a precizărilor din contestație, se reține că pentru deplasarea la .X. la Târgul .X. a personalului salariat, eventual a membrilor familiilor acestora, S.C. .X. S.A a prezentat programul misiunii economice “*afaceri și spiritualitate*” organizat de Camera de Comerț și Industrie în baza facturii nr. .X./06.05.2008 emisă de Agenția de Turism .X. care are ca obiectiv: “*vizitarea orașului interzis, armata soldaților de teracota, Marele zid chinezesc, cea mai înaltă clădire din lume, călătorie cu cel mai rapid tren din lume etc*”.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că deși societatea a prezentat pentru justificarea deplasării în China, Ordinul de deplasare nr..X./29.05.2008 având ca motiv “*încheierea de relații comerciale, analiza pieței*” și documente privind achiziția unor utilaje de proveniență China din perioada martie - iunie 2012, acestea nu justifică acțiunile de studiere a pieței și de participare la târguri și expoziții, iar documentele privind achiziția de utilaje de proveniență China, se referă la achiziția de utilaje de la o societate din România, respectiv S.C. .X.S.R.L. .X., fără a se prezenta documente din care să rezulte că deplasarea în R.P. Chineză a fost efectuată în vederea achiziției de utilaje.

Ca urmare, deși organele de inspecție fiscală au încadrat eronat aceste cheltuieli, din documentele prezentate și analizate în prezenta

decizie reiese că cheltuielile cu pachetele turistice înregistrate pe cheltuieli de exploatare nu sunt deductibile la calcul profitului impozabil, nejustificându-se efectuarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, se va respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu pachetele turistice în sumă de lei **.X.lei**.

6. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X.lei cu prime acordate clienților sub forma de bonuri valorice, în luna decembrie 2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că reprezintă cheltuieli de marketing.

În fapt, societatea a înregistrat în luna **decembrie 2009**, în baza Pocesului Verbal nr. **.X./30.12.2009**, în contul 623 "*Cheltuieli marketing*" contravaloarea bonurilor cadou achiziționate și înregistrate în contul 532 "*Tichete de masă*" **în sumă de .X.lei**, ca urmare a Hotărârii AGA din 21.12.2009, unde este prezentat planul de marketing pentru magazinul de piese auto, ce constă în "*acordarea de prime cadou societăților care au achiziționat în decursul anului 2009 piese și utilaje care se ridică la o valoare de peste 10.000 lei, valoarea primei corespunde procentului de 10% din fondul de vânzare dar, nu mai puțin de 10.000 lei*", **prime acordate sub formă de bonuri valorice**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat alte documente din care să rezulte în ce a constatat evenimentul organizat, modul cum a fost organizat acesta, persoanele care au beneficiat de aceste bonuri valorice, contractele încheiate cu societățile beneficiare sau orice alt înscris care să dovedească necesitatea organizării evenimentului și că acesta a constituit o activitate generatoare de venituri, astfel încât conform art.19 alin.(1) coroborat cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit.

În drept, potrivit prevederilor **art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

Potrivit prevederilor legale cheltuielile pentru marketing pot fi deductibile fiscal dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În vederea stabilirii caracterului deductibil al acestor tipuri de cheltuieli agenții economici au obligația justificării acestora cu documente, așa cum se prevede la **art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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;”

coroborat cu **pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, potrivit căreia:

“pct.44. 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.”

Noțiunea de document justificativ este reglementată de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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 aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii.

Din Raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea a prezentat la inspecția fiscală doar procesul verbal nr. .X./30.12.2009 și Hotărârea AGA din 21.12.2009, fără a prezenta alte documente justificative din care să rezulte concret criteriile în baza cărora au fost acordate bonurile valorice clienților, societățile beneficiare a acestor bonuri valorice, respectiv dacă acestea se încadrează în valoarea achizițiilor de peste 10.000 lei efectuate de la contestatară în cursul anului 2009, respectiv documente care să justifice cheltuielile de marketing.

Simpla susținere a contestatarei cum că "textul legal nu condiționează de deductibilitatea sumei de existența unor înscrisuri descriptive" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației fiind combătută chiar de prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate mai sus.

Se reține de asemenea, că agenții economici pot utiliza astfel de tichete cadou pentru marketing sau cheltuieli sociale conform art.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă "*Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale*", însă, acordarea acestora trebuie justificată cu documente.

De asemenea, societatea nu justifică evidențierea acestor cheltuieli de marketing în categoria cheltuielilor cu tichetele de masă, întrucât astfel de cheltuieli se efectuează numai pentru salariații proprii, așa cum se prevede la art.1 din Legea nr.142/1998 privind acordarea tichetelor de masă "*Salariații din cadrul societăților comerciale, regiilor autonome și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane juridice sau fizice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă, denumite în continuare angajator, pot primi o alocație individuală de hrană, acordată sub forma tichetelor de masă, suportată integral pe costuri de angajator.*"

Având în vedere cele menționate mai sus, intemeiul prevederilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **.X.lei** cu bonurile valorice.

7. Referitor la reîntregirea bazei impozabile aferente impozitului pe profit cu suma de .X.lei și dispunerea colectării TVA în sumă de .X.lei aferentă facturii storno nr. .X./25.11.2009 emisă de S.C. .X. S.A, Direcția Generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este investită să se pronunțe cu privire la legalitatea emiterii facturii de stornare, în condițiile în care lucrările facturate au fost efectuate și recepționate de beneficiar, iar în ceea ce privește TVA, baza de impozitare se ajustează numai în condițiile prevăzute de lege.

În fapt, societatea a înregistrat factura nr. .X./25.11.2009, emisă către S.C. .X.S.R.L. .X., reprezentând storno facturi lucrări neefectuate, în valoare totală de .X.lei, din care venituri în sumă de .X.lei și TVA în sumă de .X.lei.

Documentul de stornare face referire la facturile nr.X./26.01.2009, nr..X./30.01.2009 și nr. .X./28.02.2009, pentru care au fost prezentate procesele verbale de recepție a lucrărilor nr.X/20.01.2009 și din data de 21.02.2009 semnate și acceptate de beneficiar.

De asemenea, este prezentat Procesul verbal de stingere a datoriilor nr. .X./25.11.2009 prin care se menționează că S.C..X.S.R.L. .X. a realizat pierderi ca urmare a culturilor înființate de SC .X. SA pe terenurile deținute de S.C. .X.S.R.L de la care s-au realizat producții foarte mici.

Potrivit notei explicative dată de .X. , factura fiscală nr. .X./25.11.2009 nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății întrucât aceasta a fost transmisă prin corespondență și nu a ajuns la destinație.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu era îndreptățită să emită factura de stornare și implicit să storneze veniturile aferente serviciilor efectiv prestate, diminuând astfel în mod nejustificat baza impozabilă, fapt ce a determinat reîntregirea acesteia cu suma de .X.lei, conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în baza prevederilor art.137 alin.1 lit.a), art.138 și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoare adaugată colectată în sumă de .X.lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

„(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 și pct.13 din Horărea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, care precizeaza:

“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.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

În ceea ce privește TVA, sunt aplicabile **art.11 alin.(1), art.138 și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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. 138 “ Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți;

Art. 140 "(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

Potrivit normelor legale în vigoare mai sus citate, se reține că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, ajustarea bazei de impozitare a TVA în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate făcându-se în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, când a fost declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți, deci în condițiile în care este temeinic fundamentată și dovedită cu documente justificative.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că stornarea efectuată cu factura fiscală nr. X./25.01.2009, reprezentând lucrări neefectuate în valoare totală de (-) X.lei, din care baza de impozitare (-) X.lei și TVA aferentă în sumă de (-) X.lei, se referă la facturile fiscale nr. X./26.01.2009, nr. X./30.01.2009 și nr. X./28.02.2009, facturi înregistrate în evidența contabilă, jurnalele de cumpărări și declarațiile fiscale ale beneficiarului S.C. X.S.R.L. X..

Organul de soluționare a contestațiilor reține că facturile menționate au fost emise de S.C. X. S.A. către S.C. X.S.R.L. pentru prestări servicii conform contractelor nr. X./01.10.2008 și nr. X./10.12.2008 reprezentând recoltare și transport porumb, arat ogoare, lucrări recepționate de beneficiar fără obiecțiuni conform Procesului Verbal de recepție lucrări nr. 1/20.01.2009 și FN/21.02.2009.

Pentru justificarea facturii de stornare, contestatarul a prezentat Procesul verbal de stingere datoriei nr. X./25.11.2009 rezultând că lucrările efectuate de S.C. X. S.A. au condus la obținerea de producții foarte mici, beneficiarul a înregistrat pierderi, cheltuielile de producție nefiind acoperite.

Având în vedere că executarea unor lucrări presupune emiterea de facturi și înregistrarea de venituri impozabile cu atât mai mult cu cât există

procesul verbal de recepție lucrări executate la S.C. X.S.R.L. .X., semnat de executant și beneficiar fără obiecțiuni, stornarea unor astfel de lucrări și implicit diminuarea veniturilor impozabile se poate efectua, din punct de vedere fiscal, numai în condițiile în care se face dovada că aceste lucrări au fost facturate eronat, nefiind executate în fapt, așa cum societatea a înscris pe factură “*stornat lucrări neefectuate*” ceea ce nu e cazul de față.

Cât privește argumentele contestatoarei potrivit cărora părțile au hotărât împărțirea pierderilor existând un acord în acest sens între acestea, precum și că “S.C. .X.S.R.L. a refăcut înregistrarea contabilă și a depus ulterior declarația 394 rectificativă”, aceasta nu poate fi reținut întrucât:

Urmare controlului încrucișat efectuat la beneficiarul lucrărilor, respectiv S.C. .X.S.R.L. a fost încheiat Procesul Verbal nr. .X./28.11.2011 prin care s-a constatat că aceasta nu și-a înregistrat factura storno nr. .X./25.11.2009 prin neînregistrarea în contabilitate a acestei facturi cheltuielile aferente nefiind diminuate.

Reprezentantul S.C..X.S.R.L. a motivat neînregistrarea în contabilitate a acestei facturi prin faptul că “*factura a fost transmisă prin corespondență și nu a ajuns la destinație*”.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține motivația contestatoarei, având în vedere că societatea nu a făcut dovada întrunirii condițiilor pentru stornarea facturii emisă pentru servicii prestate și recepționate de beneficiar.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că la data efectuării lucrărilor, beneficiarul a confirmat că lucrările corespund parametrilor specificați în contract, fiind emise procese verbale de recepție, că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că S.C. .X. S.A. nu și-a respectat obligațiile contractuale, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu suma de .X.lei.

De asemenea, se reține că, în cazul de față nu se justifică ajustarea bazei de impozitare a TVA cu suma de .X.lei ca urmare a stornării efectuate având în vedere că nu se prezintă documente din care să rezulte că beneficiarul a refuzat parțial lucrările efectuate din punct de vedere cantitativ sau calitativ. Din contră, societatea prezintă procese verbale de recepție a lucrărilor executate acceptate de beneficiar, fără obiecțiuni.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA în sumă de .X.lei.

Având în vedere cele menționate, precum și faptul că față de cele constatate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală societatea nu prezintă în susținere argumente și documente

contabile din care să reiasă o altă situație decât cea constatată, se va va face aplicarea prevederilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, citate anterior, contestația formulată de S.C. .X. S.A. .X. va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile stornate eronat în sumă de **.X.lei** și pentru TVA colectată în sumă de **.X.lei**.

8. Referitor la:

a. impozitul pe profit aferent cheltuielilor și respectiv veniturilor în sumă totală de .X.lei, reprezentând:

- **.X. lei** cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe pentru care societatea a beneficiat de deducerea de 20% din valoarea de intrare a investițiilor;
- **.X. lei** veniturile corespunzătoare amortizării mijloacelor fixe achiziționate din subvenții pentru investiții din fondurile Sapard și Feadr;]]
- **.X. lei** aplicării eronate a facilităților privind scutirea de impozit pentru profitul reinvestit în echipamente tehnologice, luând în calcul profitul impozabil în sumă de **.X.lei** și nu profitul contabil în sumă de **.X.lei**;
- **.X. lei** cheltuielilor privind amortizarea pentru mijloace fixe la care a beneficiat de facilități fiscale ;
- **.X. lei** cheltuieli de protocol care au depășit limita legală ;
- **.X. lei** cheltuieli cu tichete de masă;
- **.X. lei** cheltuieli cu sponsorizări;
- **.X. lei** cheltuieli cu achiziții de bunuri care au la bază bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronic fiscal;
- **.X. lei** reglare de sold, fără documente justificative;
- **.X. lei** cheltuieli cu decont de hrana;
- **.X. lei** cheltuieli aferente lucrărilor de construcție reprezentând modificare fundație din beton armat a basculei pod semiautomată pentru bascula pod electrică pentru vehicule rutiere;
- **.X. lei** cheltuieli aferente mobilierului achiziționat;
- **.X. lei** cheltuieli cu dobânzi pentru un împrumut extrabancar;
- **.X. lei** accesorii aferente diferențelor stabilite ca urmare a unei inspecții fiscale anterioare precum și amenzi datorate autorităților de stat,
- **.X. lei** diferența ca urmare a vânzării mărfurilor sub prețul de achiziție;

- **.X. lei** diferite aferentă modului eronat de întocmire și depunere la organul fiscal teritorial a declarațiilor privind impozitul pe profit;

b. taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X.lei reprezentând:

- **.X. lei** TVA aferentă facturilor înregistrate pe bază de copii ;
- **.X. lei** TVA aferentă unei înregistrări duble făcute facturii nr..X./09.01.2008 emisă de S.C. .X.S.R.L. în sumă de X lei;

- **.X. lei** TVA aferentă unor operațiuni efectuate de societate fără să prezinte documente justificative;

- **.X. lei** TVA aferentă înregistrării în evidența contabilă de către S.C. .X. S.A a facturilor nr..X./03.10.2008 respectiv nr..X./03.10.2008 care nu aparțin societății;

- **.X. lei** TVA aferentă înregistrării în evidența contabilă în luna decembrie 2008 de către S.C. .X. S.A a facturii proforme nr..X. /19.12.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L.;

- **.X. lei** TVA aferentă înregistrării în evidența contabilă de către S.C. .X. S.A a facturilor emise de persoane neînregistrate în scopuri de TVA;

c. taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X.lei reprezentând:

- **.X. lei** TVA aferentă unei înregistrări eronate prin diminuarea TVA colectată aferentă operațiunilor impozabile;

- **.X.lei** TVA aferentă activității de protocol, S.C. .X. S.A depășind limita admisibilă a cheltuielilor privind acțiunile de protocol prin care și-a exercitat dreptul de deducere, fără a efectua regularizarea aferentă;

- **.X. lei** TVA aferentă livrărilor de bunuri în baza contractelor de arendare efectuate de S.C. .X. S.A, diminuând obligația de plată, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit calculat asupra acestor cheltuieli în condițiile în care S.C. .X. S.A. prin contestație, nu aduce niciun argument în susținere.**

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X.lei**, pe care deși S.C. .X. S.A. îl contestă integral, nu aduce argumente pentru impozitul pe profit aferent veniturilor și cheltuielilor în sumă de **.X.lei**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației reține că urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au atabilit TVA fără drept de deducere în cuantum de .X.lei, TVA colectată în cuantum de .X.lei și s-a

diminuat TVA de plată stabilită suplimentar cu suma de .X. lei, pentru diferențe constatate între TVA înregistrată în jurnalele de vânzări/cumpărări și sumele înscrise în deconturile de TVA.

Din TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de .X.lei calculată prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 și contestată, societatea nu aduce argumente pentru TVA deductibilă în sumă de .X.lei și TVA colectată în sumă de .X.lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.206 (1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) **motivele de fapt și de drept;***

*d) **dovezile pe care se întemeiază; [...]**”*

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul .X. a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și TVA, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri nefiind suficiente.

Având în vedere cele de mai sus, 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.**

Se reține că 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250 în dosarul nr.935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă*”, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile **pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, care prevăd:

“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.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul .X. a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de .X.lei, în conformitate cu prevederile **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală** care stipulează:

“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”, se va respinge contestația formulată de S.C. .X. S.A. ca nemotivată pentru impozitul pe profit suplimentar aferent veniturilor și cheltuielilor în sumă de **.X.lei**, precum și pentru TVA deductibilă în sumă de **.X.lei** și TVA colectată în sumă de **.X.lei**.

•

În consecință, pentru suma de **.X.lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor analizate la pct.2, pct.5, pct.6 și pct.8 din motivarea prezentei decizii, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată .

Ca o consecință, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **.X.lei**.

De asemenea, pentru suma de **.X.lei** reprezentând TVA analizat la pct.2 și pct.8 din motivarea prezentei decizii, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.

Ca o consecință, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente TVA în sumă de **.X.lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./30.05.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X.lei reprezentând:**

- .X.lei - impozit pe profit,
- .X.lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei - majorări de întârziere aferente TVA.

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

2. Admiterea parțială a contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma **de .X.lei** reprezentând:

.X.lei - impozit pe profit;

.X.lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./30.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X.lei**, din care:

.X.lei - impozit pe profit;

.X.lei - accesorii aferente impozitului pe profit;

.X.lei - taxă pe valoarea adăugată;

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

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

X,
DIRECTOR GENERAL