



Ministerul Finanțelor Publice

...

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 44

din 25.04.2012

privind soluționarea contestației formulată de

SC XSRL X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X
sub nr. ... din 07.08.2006 și sub nr. ... din 01.10.2010 și reînregistrată sub nr. ...
din 19.03.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X a fost sesizată de Serviciul Juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X sub nr. X, cu privire la reluarea soluționării contestației formulată de **SC X SRL**, cu domiciliul în municipiul X, X județul X, împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmite de Activitatea de Control Fiscal X.

Prin Decizia nr. X, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X a soluționat contestația formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmite de Activitatea de Control Fiscal X, contestația fiind respinsă ca fiind fără obiect, luându-se act de soluția pronunțată pe latura civilă prin Sentința penală nr. X a Judecătoriei X.

Prin adresa nr. X, Serviciul Juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X transmite Biroului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. X, Decizia nr. X pronunțată de Curtea de Apel X, prin care s-a dispus menținerea soluției de anulare a Deciziei D.G.F.P. X nr. X dată de către Tribunalul X prin Sentința X din 29.09.2011 și trimiterea cauzei către recurentă spre competență soluționare cu privire la fondul contestației formulate de SC X SRL împotriva deciziei de impunere nr. X.

SC X SRL X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală X, privind **suma de X lei**, reprezentând:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

- X lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei – taxă pe valoarea adăugată;
- X lei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC X SRL X contestă Decizia de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Control Fiscal X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, privind obligațiile fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii ale acestora.

Contestatoarea susține că, din punct de vedere procedural, organele de control au încălcat prevederile art. 103 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, în sensul că s-a realizat de două ori verificarea perioadei fiscale 2002 – 2004, iar procesul – verbal și decizia de impunere contestate sunt lovite de nulitate în ceea ce privește constatările pentru perioada fiscală 2002 - 2004. Astfel, perioada 2002 – 2004, a fost verificată din punct de vedere fiscal atât la controlul fiscal din februarie 2006 – mai 2006, cât și la controlul fiscal din august 2004, încheiat prin procesul – verbal din data de 26.08.2004.

În ceea ce privește profitul impozabil stabilit suplimentar în sumă de X lei.

Petenta susține că există o contradicție între cuantumul bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de control de X lei și baza impozabilă rezultată din adunarea sumelor prevăzute la pct. III – 1, III – 2, III – 3, III – 4, din decizia de impunere contestată, de X lei, astfel:

- la pct. III.1.1.2 din decizia contestată se stabilește o masă impozabilă suplimentară de X lei, reprezentând contravaloarea unei chirii neevidențiate în cuantum de X lei și a cheltuielii ce nu are la bază operațiuni reale, în sumă de X lei;

- la pct. III.1.2.2 din decizia contestată se stabilește o masă impozabilă suplimentară de X lei, reprezentând cheltuieli ce nu au la bază operațiuni reale, aferente facturilor emise de SC X SRL. Cu privire la această sumă, societatea reclamă faptul că transformarea din ROL în RON a cheltuielilor s-a făcut în mod incorect, cheltuielile în sumă de X ROL fiind transformate în X RON, în loc de X RON;

- la pct. III.1.3.3 din decizia contestată se stabilește o masă impozabilă suplimentară de X lei, reprezentând venituri neevidențiate, rezultate în urma punctajului cu evidența Oficiului de Cadastru X. Cu privire la calculul acestei sume, petenta precizează că s-a făcut în mod incorect, suma impozabilă corectă fiind de X lei. Afirmația petentei se bazează pe faptul că, la pct. III.1.3.3.

penultimul alineat, veniturile neînregistrate estimate au fost calculate în mod eronat, rezultatul formulei $X \text{ lei vechi} \times 1,168\%$ este $X \text{ lei vechi}$ și nu $X \text{ lei vechi}$, cât au stabilit organele de control, iar rezultatul formulei $X \text{ lei vechi} \times 2,869\%$ este $X \text{ lei vechi}$ și nu $X \text{ lei vechi}$;

- la pct. III.1.4.2. din decizia contestată se stabilește o masă impozabilă suplimentară de $X \text{ lei}$, reprezentând cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, înscrise în factura emisă de SC X SA.

Contestatoarea arată că în raportul de inspecție fiscală, în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, se reține în mod neîntemeiat că societatea X SRL a înregistrat în contabilitate **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X RON**, reprezentând contravaloarea facturilor emise de PF X pentru prestarea de servicii. Petenta susține că motivele invocate de organele de control, că prestatorul ar fi declarat că nu a efectuat lucrările facturate, că nu a încasat sumele aferente facturilor și că cele 11 facturi i-ar fi fost solicitate drept contravaloare pentru chiria pe care trebuia să o plătească, urmare faptului că a folosit aparatură de măsurători topografice aparținând SC X SRL, sunt nereale, fiind în contradicție cu actele contabile existente la societate. Mai mult, petenta precizează că prestatorul a dat societății X SRL o nouă declarație, la data de 24.05.2006, unde arată că declarația dată organelor de control, în luna martie 2006, nu corespunde adevărului, fiind dată la câteva zile după externarea sa din spital, când se afla într-o stare de sănătate precară, nefiind capabil să înțeleagă întrebările organelor de control. Petenta precizează că dovada cea mai clară a faptului că prestațiile au fost efectuate este că societatea X SRL a achitat integral contravaloarea acestora, cu excepția sumei de $X \text{ RON}$, aferentă facturii nr. X

Petenta arată că în raportul de inspecție fiscală, în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, inspecția fiscală a stabilit în mod greșit că societatea X SRL **nu a înregistrat în contabilitate chiria în sumă de X RON**, despre care pretinde că ar fi fost plătită de către PF X pentru punerea la dispoziție a unei aparaturi de înaltă precizie. Contestatoarea precizează că, și în acest caz, organele de control se bazează pe aceeași declarație dată de X în luna martie 2006. Petenta arată că societatea X SRL a desfășurat relații contractuale cu PF X, acesta prestând servicii de studii topografice pentru societate.

În cadrul serviciilor prestate de PF X, pentru SC X SRL, acesta avea obligația de studiere a planurilor topografice și de identificare pe teren a parcelelor aferente înregistrărilor existente în Cartea Funciară. Pentru identificarea pe teren a suprafețelor și delimitarea corectă a acestora este necesară folosirea unei aparaturi de înaltă performanță – GPS – cu conectare la satelit, în vederea stabilirii exacte a punctelor de reper în teren în funcție de care se realizează măsurătoarea terenurilor. Aparatura necesară identificării punctelor de reper cadastrale este performantă și foarte scumpă, iar societatea X SRL este singura din județul X care deține o asemenea aparatură. Având în vedere această situație, societatea X SRL a pus la dispoziția PF X informații

exacte și determinări ale punctelor de reper cadastrale, în vederea întocmirii corecte a documentațiilor cadastrale.

Petenta susține că organele de control au stabilit în mod greșit existența unui raport juridic de închiriere a aparaturii, fără a avea în vedere specificul activității și probele existente, din care rezultă fără dubiu că societatea X SRL nu a închiriat și nu putea să închirieze aparatura către PF X, în condițiile în care acesta nu are pregătirea și cunoștințele necesare pentru folosirea aparaturii.

Contestatoarea arată că organele de control au stabilit arbitrar existența prezumtivă a unor venituri în cuantum de X RON, reprezentând chirie datorată de PF X, pe baza declarației eronate dată de X, potrivit căreia PF X ar fi emis fictiv facturi către societatea X SRL, în vederea compensării cu chiria datorată pentru închirierea aparatelor. Mai mult, organele de control nu precizează care ar fi fost aparatele despre care se presupune nejustificat că au fost închiriate și nici cum s-a ajuns la stabilirea unui cuantum al chiriei de X RON.

Contestatoarea susține că inspecția fiscală a stabilit în mod greșit că societatea X SRL a înregistrat **cheltuieli nedeductibile fiscal, care nu au la bază operațiuni reale, în cuantum de X RON**, aferente facturilor emise de SC X SRL X. Afirmția contestatoarei se bazează pe următoarele argumente:

- toate constatările organelor de control cu privire la situația de fapt sunt nereale, bazate pe un control superficial la SC X SRL, de la care nu s-au solicitat toate actele care fac dovada existenței operațiunilor comerciale între societăți;

- organele de control au solicitat în mod nelegal o notă explicativă de la contabilul societății X SRL, fără a solicita explicații administratorului acestei societăți;

- între SC X SRL și SC X SRL s-a încheiat contractul – cadru din data de 7.05.2002, prin care cele două societăți au realizat în fapt o asocieră, în scopul realizării activităților de proiectare și lucrări cadastrale, prin punerea în comun a bunurilor și împărțirea beneficiilor obținute. Ulterior, pentru fiecare lucrare în parte, părțile au încheiat contracte punctuale, în care s-a prevăzut lucrarea care urma a fi executată și condițiile concrete de plată;

- faptul că SC X SRL a prestat activitățile facturate către SC X SRL rezultă din procesele – verbale de predare a documentațiilor, încheiate între cele două societăți;

- facturile emise de SC X SRL au fost achitate în cea mai mare parte, astfel, din totalul de X RON, au rămas de achitat circa X RON;

- lucrările s-au realizat cu personalul angajat cu contract de muncă al SC X SRL;

- lucrările de proiectare s-au realizat și la sediul firmei SC X SRL, folosindu-se aparatura acestei societăți, în temeiul contractului de asocieră încheiat între cele două societăți.

De asemenea, petenta precizează că inspecția fiscală a stabilit în mod greșit că societatea X SRL nu ar fi înregistrat în evidențele contabile **venituri în**

cuantum de X RON, rezultate din punctajul cu evidența Oficiului de Cadastru. Întrucât volumul de lucrări depuse la Oficiul de Cadastru X este foarte mare, organele de control au procedat la verificarea prin sondaj a lucrărilor depuse în trei luni calendaristice (iulie 2002, ianuarie 2003 și mai 2004). Organele de control au ajuns la concluzia eronată că societatea nu a emis facturi fiscale și nu a încasat contravaloarea unor lucrări depuse la Oficiul de Cadastru, deoarece, uneori pot fi diferențe între înregistrările de la Oficiul de Cadastru și evidența contabilă a societății, întrucât, deși o lucrare a fost începută de exemplu în luna mai 2004, aceasta poate fi finalizată și încasată în luna iunie 2004. De asemenea, există și cazuri în care beneficiarii lucrărilor cadastrale, deși au formulat cerere către Oficiul de Cadastru în vederea începerii lucrărilor de măsurători cadastrale, nu se mai prezintă ulterior pentru finalizarea lucrării, facturare și plată (exemplu: X), apărând din nou diferențe între evidența Oficiului de Cadastru și evidența contabilă a societății X SRL. Organele de control au calculat procentul lunar de operațiuni presupus nedeclarate, pe care l-au înmulțit, fără nici un temei legal, cu veniturile totale obținute în anul respectiv, rezultând o diferență a bazei impozabile de X RON aferentă anilor 2002, 2003 și 2004. Petenta susține că metoda de estimare a obligațiilor fiscale, folosită de organele de control, este nelegală, întrucât societatea deține acte și documente contabile pentru stabilirea exactă a obligațiilor fiscale către bugetul de stat, iar organul fiscal are dreptul și obligația de a proceda la estimarea bazei de impunere numai în situațiile particulare în care nu există suficiente elemente pentru determinarea exactă a acesteia. De asemenea, organele de control au estimat veniturile obținute în anul 2002 în temeiul art. I pct. 4 art. 6 lit. g din Legea nr. 49/2003 pentru aprobarea O.G. nr. 627/2002 pentru modificarea O.G. nr. 70/1997, aplicabil în anul 2003, încălcând astfel principiul neretroactivității legii, consfințit prin art. 15 alin. 2 din Constituția României.

Prin cererea formulată, contestatoarea precizează că, în mod nelegal și netemeinic, organele de control au stabilit că societatea a înregistrat în contabilitate **o cheltuială în sumă de XRON**, aferentă unei facturi emise de SC XSA, deși operațiunea comercială nu s-ar fi desfășurat în realitate, pe baza unor note explicative luate actualului administrator al SC XSA și lichidatorului societății, care au spus că nu au cunoștință de operațiunea în discuție. Petenta arată că, din eroare sau în mod intenționat, organele de control nu au menționat data exactă a facturii fiscale în discuție. Astfel, factura emisă de SC XSA este X, dată la care s-au realizat și lucrările de către SC XSA. Contestatoarea precizează că, la data efectuării lucrării, administrator al SC XSA era o altă persoană, care ulterior a decedat, iar actualul administrator nu avea cum să cunoască lucrările efectuate anterior. În ceea ce privește lucrările efectuate de către SC XSA – lucrări de proiectare destinate X– petenta arată că aceste lucrări trebuiau avizate de către un operator autorizat de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română, iar SC XSA nefiind operator autorizat a solicitat acest aviz de la SC XSRL. Astfel, întreaga lucrare de proiectare a fost realizată de SC XSA,

avizată de SC XSRL și predată Aeroportului Salcea. Această operațiune economică a fost facturată de către SC XSA către SC XSRL și a fost achitată cu ordin de plată, și în continuare facturată de către SC XSRL către X și achitată cu ordin de plată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de Xlei

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată, în quantum total de XRON**, din care XRON aferentă veniturilor din chirie neevidențiate, XRON aferentă facturilor emise de SC XSRL, XRON aferentă veniturilor neevidențiate rezultate din punctajul cu evidența Oficiului de Cadastru și XRON aferentă facturii emise de SC XSA, petenta precizează că nu o datorează, deoarece a fost stabilită în mod greșit de organele de control, în acest sens invocând motivele prezentate la impozitul pe profit.

Contestatoarea susține că organele de control au stabilit în mod nelegal **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de XRON**, aferentă cotei de 44,44% din construcția edificată de societate în baza autorizației de construcție nr. X. Afirmatia petentei se bazează pe faptul că organele de control nu au luat în considerare actele existente la sediul societății, din care rezultă că imobilul situat în comuna X a fost edificat de societatea XSRL în interesul societății, reprezentând sediu firmă, garaje și lucrări de împrejmuire. Contestatoarea precizează că imobilul este destinat atât desfășurării activităților de proiectare și de birou, cât și cazării eventualelor persoane care colaborează cu societatea, în interes de serviciu, și care rămân temporar în X, fără a deține o locuință în oraș.

II. Prin Decizia de impunere nr. X, emisă de Activitatea de control fiscal X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, s-a stabilit în sarcina societății suma de Xlei, reprezentând:

- Xlei – impozit pe profit;
- Xlei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Xlei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Xlei – taxă pe valoarea adăugată;
- Xlei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Xlei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Inspecția fiscală la SC „X” SRL X s-a efectuat ca urmare a sesizării formulate de Oficiul de, prin adresa nr. X, înregistrată la D.G.F.P. – A.C.F. X sub nr. X.

În actul de control atacat se precizează că SC XSRL are sediul în localitatea X, X, jud. X, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.

X, cod unic de înregistrare nr. R X, ramura de activitate cu pondere: activitati de proiectare, urbanism, inginerie și alte servicii tehnice – cod CAEN 7420.

De asemenea, organele de control precizează că, până la data de 01.04.2005, calitatea de administrator al SC XSRL a fost deținută de X, și după această dată până la zi a fost deținută de X. Directorul economic al societății este X.

În raportul de inspecție fiscală contestat se arată că, în perioada 1996 – 2005, societatea a avut următoarea *structură de acționariat*:

- conform actului adițional nr. X, societatea a fost preluată de către X – asociat unic, de la X, cetățean german, și X, cetățean român, capitalul social fiind de X lei;

- prin rezoluția nr. X, se retrage din societate X, iar noul asociat unic este X, capitalul social mărindu-se la X lei;

- în data de 29.10.2002 se retrage din societate X, societatea fiind preluată de X;

- prin actul adițional nr.X se retrage din societate X, iar noul asociat este X – asociat unic;

- prin actul adițional nr. X, se retrage din societate asociatul X cesionând părțile sociale unui nou asociat, X, având și calitatea de administrator.

Organele de control precizează că ultima verificare fiscală a avut în vedere perioada de până la luna iulie 2002. Obligațiile datorate la fondul de șomaj au fost verificate până la luna noiembrie 2003.

Inspecția fiscală a cuprins perioada 2002 - 2005 și s-a efectuat prin sondaj asupra documentelor puse la dispoziție: jurnalele pentru cumpărări, jurnalele pentru vânzări, facturile fiscale primite de la furnizori, respectiv emise către clienți și situațiile centralizatoare aferente, documentele justificative privind exercitarea dreptului de deducere a T.V.A., deconturile de T.V.A., balanțele de verificare.

Referitor la impozitul pe profit

1. Din verificarea documentelor care au stat la baza deducerii cheltuielilor, organele de control au constatat existența unui volum mare de facturi, reprezentând „documentații situații topografice” și „lucrări topo cadastrale”, prestate de către P.F. X din X.

Astfel, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat cheltuieli, constând în prestații efectuate de către P.F. X, însumând Xlei.

Cu privire la aceste constatări, o altă echipă de inspectori din cadrul A.C.F. X a efectuat o verificare tematică la P.F. X, în vederea stabilirii realității acestor prestații. Ca urmare a acestei verificări s-a constatat că, **în fapt**, au avut loc următoarele:

- P.F. X a emis, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, către SC XSRL un număr de 11 facturi în valoare totală de Xlei;

- din Nota explicativă dată organelor de control de persoana fizică X a rezultat că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului;

- aceste operațiuni au fost posibile datorită faptului că P.F. X este supusă impozitării în formă forfetară.

De asemenea, prin actul de control întocmit la P.F. X, se stabilește că SC XSRL avea obligația să factureze către P.F. X chiria în sumă de Xlei pentru aparatura de înaltă precizie pusă la dispoziția acesteia.

În conformitate cu prevederile art. 11 alineat 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care precizează că „*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*” și ale art. 9 litera s din Legea 414/2002, care precizează că sunt nedeductibile cheltuielile cu prestările de servicii pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată, organele A.C.F. X au considerat că facturile emise de P.F. X nu au la bază operațiuni reale, prestările înscrise în aceste documente nefiind realizate în fapt.

De asemenea, organele de control au considerat că SC XSRL X avea obligația să constituie venituri din chirie pentru faptul că a fost pusă la dispoziția P.F. X aparatură de înaltă precizie.

Situația cheltuielilor nedeductibile și a veniturilor din chirii neevidențiate, pe ani, se prezintă astfel:

- anul 2003: Xlei - cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, Xlei - chirie aparatură folosită de către P.F. X neevidențiată;

- anul 2004: X lei - cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, X lei - chirie aparatură folosită de către P.F. X neevidențiată.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au stabilit, în conformitate cu art. 2 alineat (1) și art.7 alineat (1) din Legea 414/2002, un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei**, astfel:

- pentru anul 2003: X lei (X lei *25%),

- pentru anul 2004: X lei (X lei *25 %).

2. S-a constatat, de asemenea, existența unui volum mare de facturi, reprezentând „contravaloare documentație topografică și măsurători topo cadastrale”, „documentații reparații capitale drumuri forestiere” și „documentații tehnico - cadastrale în vederea înscrierii în cartea funciară a unui imobil”, emise de către SC XSRL din X, societate care are sediul în locuința

proprietate personală a administratorului SC XSRL X, X, contabilă fiind soția acestuia.

Astfel, în perioada 2002 – 2005, SC XSRL a înregistrat cheltuieli constând în prestații efectuate de către SC XSRL X însumând X lei.

Cu privire la aceste constatări, având în vedere că o mare parte din acestea nu au fost achitate până la data controlului, o altă echipă de inspectori a efectuat o verificare tematică la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații. Ca urmare a acestei verificări s-a constatat că, **în fapt**, au avut loc următoarele:

- SC XSRL a emis, în perioada 2002 – 2005, către SC XSRL X, facturi în valoare de X lei, fără T.V.A., astfel: an 2002 – X lei, an 2003 – X lei, an 2004 – X lei, an 2005 – X lei;

- din nota explicativă luată contabilului SC XSRL X (care este și director economic al SC XSRL) rezultă că nu pentru toate facturile emise există documente justificative, lucrările s-au efectuat la sediul SC XSRL X, iar măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, pentru care nu s-a perceput chirie. SC XSRL a prezentat documentații numai pentru facturile X, în valoare de X lei, din care T.V.A. de X lei, X, în valoare de X lei, din care T.V.A. de X lei și X, în valoare de X lei, din care T.V.A. de X lei;

- SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social - X- este de fapt apartamentul personal al contabilului societății;

- în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare;

- parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X, iar reprezentanții legali ai SC XSRL X precizează că în intervalul 10-12 al fiecărei zile aceștia lucrau la sediul SC XSRL pentru SC XSRL X, beneficiarul lucrărilor fiind SC XSRL.

În conformitate cu prevederile art. 11 alineat 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal care precizează că „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”, ale art 9 litera s din Legea 414/2002, care precizează că sunt nedeductibile cheltuielile cu prestările de servicii pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată, și ale art. 4, alin. (6) O.G. 70/1994, modificată prin O.U.G. 217/1999, care precizează că sunt nedeductibile „cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora...” și că „în același sens vor fi analizate și furnizările de bunuri și de servicii între persoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora”, organele A.C.F. X au considerat că facturile emise de SC XSRL X,

în valoare de Xlei fără T.V.A., nu au la bază operațiuni reale, prestările înscrise în aceste documente nefiind realizate, în fapt.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au stabilit, în conformitate cu art. 2, alin. (1) și art. 4, alin.(1) din O.G. 70/1994, modificată prin O.U.G. 217/1999, art. 2 alineat (1) și art.7 alineat (1) din Legea 414/2002, art. 17, alineat (1) și art. 19, alineat (1) din Legea nr. 571/2003, un **impozit pe profit suplimentar în sumă de Xlei**, astfel:

- pentru anul 2002 – Xlei ($X \text{ lei} * 25\%$);
- pentru anul 2003 – Xlei ($X \text{ lei} * 25 \%$);
- pentru anul 2004 – Xlei ($X \text{ lei} * 25\%$);
- pentru anul 2005 – Xlei ($X \text{ lei} * 16 \%$) .

3. Prin adresa nr. X, Oficiul de a sesizat D.G.F.P. X cu privire la existența unor diferențe majore între volumul lucrărilor prezentate spre recepție de SC XSRL în anii 2003-2004 și cele din anul 2005, solicitând efectuarea unui control.

Având în vedere volumul foarte mare de lucrări (de ordinul miilor în fiecare an), metoda de control aleasă a fost verificarea prin sondaj în conformitate cu prevederile codului de procedură fiscală, aprobat prin OG 92/2003, art. 95 alineat 1 lit a.

Sondajul a fost efectuat pentru lunile: iulie 2002, ianuarie 2003 și mai 2004, avându-se în vedere volumul mai ridicat al activității desfășurate în aceste perioade.

Organele de control au comparat situațiile furnizate de Oficiul de, în ceea ce privește lucrările topo-cadastrale depuse pentru avizare, cu facturile emise de către SC XSRL.

În actul atacat, se precizează că veniturile în ceea ce privește lucrările topo-cadastrale au fost realizate din două surse, în ambele cazuri fiind obligatorie aprobarea acestora de către Oficiul de pentru a fi valabile, astfel:

- venituri din lucrări executate în mod direct de către SC XSRL;
- venituri realizate în baza contractelor de avizare a acestui gen de lucrări, încheiate cu: P.F. X, SC XSRL X, P.F. X, SC XSRL X, SC XSRL X.

Referitor la lucrările de topografie și cadastru executate în mod direct de către SC XSRL.

Din compararea lucrărilor depuse spre avizare la Oficiul de X cu facturile emise de SC XSRL pentru aceleași lucrări au fost constatate diferențe constând în faptul că volumul lucrărilor depuse spre avizare a fost mai mare decât a celor facturate beneficiarilor, astfel:

- iulie 2002, total venituri nefacturate și neevidențiate xlei,
- ianuarie 2003, total venituri nefacturate și neevidențiate x lei,
- mai 2004, total venituri nefacturate și neevidențiate xlei.

Referitor la lucrările de topografie și cadastru, avizate de către SC XSRL.

Din compararea comisionului care trebuia evidențiat ca venit, și încasat conform contractelor corespunzătoare lucrărilor avizate de către SC XSRL X, în vederea depunerii la Oficiul de X, cu lucrările depuse spre avizare la Oficiul de X, au rezultat următoarele:

- în iulie 2002 nu s-au constatat diferențe;
- în ianuarie 2003 au fost constatate venituri din tarife de avizare neevidențiate, cu privire la contractele derulate cu SC X SRL X și P.F. X X, însumând x lei;
- în mai 2004 au fost constatate venituri din tarife de avizare neevidențiate, cu privire la contractele derulate cu SC X SRL X și P.F. X X, însumând x lei.

În conformitate cu Legea nr. 49 din 21 ianuarie 2003, privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 62/2002 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, articolul I punctul 4 articolul 6, litera g), și art. 66 din OG 92/2003 republicată, de aprobare a Codului de procedură fiscală, organele de control au estimat veniturile neevidențiate în perioada 2002 – 2004.

În vederea estimării veniturilor neevidențiate în contabilitate, organele de control au calculat procentul veniturilor din lucrări de cadastru neevidențiate, în lunile verificate prin sondaj, în totalul veniturilor din lucrări de cadastru înregistrate în contabilitate în respectivele luni, astfel:

- luna iulie 2002 – 1,872 %,
- luna ianuarie 2003 – 1,168 %,
- luna mai 2004 – 2,869 %.

Procentele calculate mai sus s-au aplicat la veniturile înregistrate în contabilitate în cursul anilor 2002, 2003 și 2004, astfel: 2002 - de x lei, 2003 - de x lei, 2004 - de x lei, rezultând următoarele venituri neînregistrate estimate:

- an 2002 – x lei ($x \text{ lei} \cdot 1,872\%$);
- an 2003 – x lei ($x \text{ lei} \cdot 1,168\%$);
- an 2004 – x lei ($x \text{ lei} \cdot 2,869\%$).

Ca urmare a celor constatate, organele de control au stabilit, în conformitate cu art. 2, alin. (1) și art. 4, alin.(1) din O.G. 70/1994, modificată prin O.U.G. 217/1999, art. 2 alineat (1) și art.7 alineat (1) din Legea 414/2002, art. 17, alineat (1) și art. 19, alineat (1) din Legea nr. 571/2003, un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, astfel:

- an 2002 – X lei ($x \text{ lei} \cdot 25\%$);
- an 2003 – x lei ($x \text{ lei} \cdot 25\%$);
- an 2004 – x lei ($x \cdot 25\%$).

4. În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că, în luna ianuarie 2003, SC XSRL a înregistrat în contabilitate cheltuieli, în sumă de X lei, aferente facturii fiscale nr. x, emisă de către SC XSA X, reprezentând contravaloare lucrări proiectare Aeroport X, pe care le-a considerat deductibile fiscal.

Din verificările efectuate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P.- A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

Din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

În conformitate cu prevederile art. 11 alineat 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizează că „*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*” și ale art. 9 litera s din Legea 414/2002, care precizează că sunt nedeductibile cheltuielile cu prestările de servicii pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată, organele A.C.F. au considerat că factura emisă de SC XSA nu are la bază operațiuni reale, prestarea înscrisă în acest document fiind în fapt nerealizată, și că SC XSRL datorează bugetului de stat **suma de X lei, reprezentând impozit pe profit**, cu termen de plată la 25.04.2003, corespunzătoare cheltuielilor nedeductibile de Xlei.

În concluzie, recapitulând cele prezentate mai sus cu privire la impozitul pe profit, rezultă un debit stabilit suplimentar în sumă de Xlei, care defalcat pe ani se prezintă astfel:

- 2002 – xlei;
- 2003 – X lei;
- 2004 – xlei;
- 2005 – Xlei.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, s-au calculat, în conformitate cu art. 115, 116, 121 din OG 92/2003, cu modificările și completările la zi, de aprobare a codului de procedură fiscală, **accesorii** după cum urmează :

- majorări = Xlei;
- penalități = Xlei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

A. Așa după cum s-a arătat la **punctul 1**, cu privire la impozitul pe profit, organele de control au stabilit că SC XSRL avea obligația să factureze către P.F. X chirie în sumă de Xlei (Xlei aferent anului 2003 și xlei pentru anul 2004) pentru aparatura de înaltă precizie pusă la dispoziția acestuia.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 345/2002, art. 1, alin. (2) și ale Legii nr. 571/2004, art. 126, alin. (1), care precizează că prestarea de servicii (în speță chirii) se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, organele de control au considerat că petenta avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei pentru aparatura de înaltă precizie și au

stabilit în sarcina SC XSRL un debit suplimentar la bugetul de stat în **sumă de Xlei, reprezentând T.V.A.** neevidențiată și neachitată în exercițiile financiare 2003 și 2004, calculată astfel:

- 2003 - $Xlei \times 19\% = xlei$
- 2004 - $xlei \times 19\% = X lei.$
- TOTAL = Xlei.

B. Din cele prezentate la **punctul 2**, cu privire la impozitul pe profit, a rezultat că SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de Xlei, fără T.V.A., emise de SC XSRL, în perioada 2002 – 2005, care nu au la bază operațiuni reale, prestările înscrise în aceste documente nefiind în fapt realizate.

Organele de control au constatat că petenta a dedus, în perioada 2003 – 2005, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, aferentă facturilor menționate mai sus, care nu au la bază operațiuni reale, astfel: 2003 – xlei, 2004 – xlei, 2005 – xlei.

Ca urmare a celor constatate și în conformitate cu prevederile Legii 345/2002, art. 22 alineat (5) și ale Legii nr. 571/2003, art. 145, alin. 3, unde se prevede că taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este: „a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată*,”; organele de control au considerat că petenta nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei și au stabilit în sarcina SC XSRL **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Xlei**, defalcat pe perioade astfel:

- 2003: $xlei (x * 19\%)$
- 2004: $xlei (X * 19\%)$
- 2005: $xlei (X * 19\%).$

C. La **punctul 3**, referitor la impozitul pe profit, s-a arătat că organele de control au constatat, din punctajul cu Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, existența unor diferențe majore între volumul lucrărilor de cadastru efectuate sau avizate și volumul lucrărilor de cadastru înregistrate în evidența SC XSRL.

Organele de control au estimat veniturile neînregistrate obținute din lucrările de cadastru efectuate sau avizate, astfel:

- an 2002 – xlei;
- an 2003 – xlei;
- an 2004 – xlei.

De asemenea, organele de control au considerat că SC XSRL avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor neînregistrate obținute din lucrările de cadastru efectuate sau avizate, și, în conformitate cu prevederile art. 66 din O.G. 92/2003 republicată, de aprobare a Codului de procedură fiscală, și ale art. I punctul 4 articolul 6, litera g) din

Legea nr. 49/2003 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 62/2002 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, au procedat la estimarea taxei pe valoarea adăugată datorate, stabilind în sarcina petentei **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xlei**, astfel:

- an 2002 – X lei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2003 – X lei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2004 – X lei ($x \cdot 19\%$).

D. Organele de control au constatat că SC XSRL X a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei, ca urmare a efectuării de investiții la un nou sediu al societății, respectiv “sediu firmă și garaje”, conform autorizației de construire nr. X emisă de Primăria X, valoarea totală a investiției la data recepției finale fiind în sumă de xlei, conform procesului – verbal de recepție finală nr. x.

În actul atacat, organele de control precizează că societatea verificată a dedus în mod nejustificat T.V.A. de xlei, aferentă investiției la întreaga clădire, pentru perioada februarie 2003 – iunie 2005, din următoarele motive:

- conform planurilor clădirii, suprafața desfășurată totală a acesteia este demp, din caremp sunt aferenți spațiului destinat activităților cu scop lucrativ (ateliere, birouri, magazine), iar 221.7 mp sunt aferenți spațiului de locuit (trei dormitoare, 2 terase, o bucătărie și un living);

- agentul economic nu a evidențiat distinct T.V.A. deductibilă, aferentă investiției efectuate în interesul firmei, din totalul TVA de xlei.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au procedat, în conformitate cu prevederile art. 66, alin.1 din O.G. 92/2003, republicată, de aprobare a codului de procedură fiscală, la stabilirea prin estimare a taxei pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate, având în vedere ponderea suprafeței destinate spațiului comercial în totalul suprafeței clădirii.

Astfel s-a procedat la stabilirea ponderii spațiului utilizat în scop lucrativ în total suprafață construită:mp/....mp = 55,56 %. Aplicând această pondere la total T.V.A. dedus s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea avea drept de deducere: $xlei \cdot 55,56\% = xlei$.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de control au considerat că nu s-au respectat prevederile art.145, alin.3 din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare, care precizează că poate fi dedusă T.V.A. *”dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile”*. Cu privire la aceasta, organele de control consideră că investiția firmei constând în spațiu de locuit, utilizat în folos personal, nu este destinată realizării de operațiuni taxabile.

Ca urmare, organele de control au stabilit **T.V.A. fără drept de deducere, aferentă investiției la etaj – locuința – în sumă de Xlei** ($xlei - xlei$), cu termen de plată la 25.07.2005, având în vedere că în luna iunie 2005 a fost schimbată destinația imobilului, în sensul utilizării acestuia ca spațiu de locuit, în condițiile în care recepția finală s-a făcut în 30.06.2005.

E. În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că SC XSRL X a dedus T.V.A. în sumă de xlei de pe factura fiscală nr. x, reprezentând contravaloare lucrări proiectare pentru Aeroportul X, efectuate de către SC XSA X.

Din verificările efectuate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P.- A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

De asemenea, din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

Față de cele prezentate mai sus, organele de control au considerat că factura, în sumă de Xlei, fără TVA, nu are la bază operațiuni reale, fiind întocmită fictiv, în scopul de a diminua obligațiile de plată către bugetul de stat.

Reprezentanții celor două societăți nu au putut demonstra realitatea efectuării prestării serviciilor de către SC XSA către SC XSRL X.

În conformitate cu prevederile art. 11 alineat 1 din Legea 571/2003 de aprobare a Codului Fiscal, care precizează că *„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”* și ale art. 22 alineat (5) din Legea 345/2002, unde se prevede că taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este *„a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”*, organele de control au considerat că T.V.A. aferentă unor servicii care nu au fost efectiv prestate este nedeductibilă, drept pentru care au stabilit **T.V.A. suplimentar de plată în sumă de xlei**, cu termen de plată la 25.02.2003.

În concluzie, recapitulând cele prezentate mai sus, cu privire la T.V.A., rezultă un debit stabilit suplimentar în sumă de Xlei.

Pentru nevirarea la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, s-au calculat în conformitate cu art. 115, 116 și 121 din O.G. 92/2003, cu modificările și completările la zi, de aprobare a codului de procedură fiscală, **accesorii**, după cum urmează:

- majorări = X lei;
- penalități = X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la susținerea petentei că procesul verbal și decizia de impunere nr. X înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X, sunt lovite de nulitate în ceea ce privește constatările pentru perioada fiscală 2002 – 2004, care a fost verificată pentru a doua oară, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

Referitor la inspecția fiscală, la data efectuării actualei verificări, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 103 alin. 3** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

ART. 103

„Reguli privind inspecția fiscală

[...]

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

- **Pct. 102.4** din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Se reține că, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă

supusă impozitării. Totuși, conform legii, există și situații de excepție, când conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade, respectiv atunci când, ulterior încheierii actului de inspecție fiscală, apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuării verificărilor anterioare sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

După cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv procesul verbal încheiat la data de 26.08.2004, înregistrat la Direcția Controlului Fiscal X sub nr. x din 27.08.2004, SC XSRL a fost verificată în ceea ce privește activitatea desfășurată în perioada 2002 – 2004.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că actuala inspecție fiscală s-a efectuat în urma sesizării primite de la Oficiul de nr. x, înregistrată la D.G.F.P. X sub nr. X, prin care se solicită efectuarea unui control fiscal la S.C. XSRL privind activitatea desfășurată în anii 2003, 2004 și 2005 pe motiv că există diferențe majore în volumul lucrărilor prezentate spre recepție în anii 2003, 2004 și 2005 de către societate.

Din cele prezentate mai sus și având în vedere adresa transmisă de Oficiul de și prevederile legale conform cărora conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, rezultă că în mod legal organele de control au procedat la verificarea activității desfășurate de SC XSRL în perioada 2002 – 2005.

În ceea ce privește nulitatea actului administrativ atacat, sunt incidente prevederile **art. 46 și 47 alin. 1 din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 46

„Nulitatea actului administrativ fiscal

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, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

ART. 47

„Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin **H. G. nr. 1050/2004, la pct. 46.1**, stipulează următoarele:

„46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt:

a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 47 din Codul de procedură fiscală;

b) constatarea nulității actului administrativ fiscal potrivit art. 45 din Codul de procedură fiscală;”

Din textele de lege menționate se reține că actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situația în care se constată nulitatea acestora, nulitate care apare în cazul în care se constată 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.

Prin cererea formulată, contestatoarea susține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută pe motiv că perioada fiscală 2002 – 2004 a fost verificată de două ori, respectiv prin controlul fiscal din februarie 2006 – mai 2006, cât și la controlul fiscal din august 2004, încheiat prin procesul – verbal din data de 26.08.2004.

Rezultă că argumentele aduse de petentă, privind nulitatea actului administrativ fiscal atacat, nu sunt dintre cele prevăzute de codul de procedură care să ducă la modificarea sau desființarea actului administrativ fiscal.

Întrucât motivele invocate de contestatoare privind excepțiile de fond nu sunt întemeiate, organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.

1. Referitor la suma de xlei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent unor cheltuieli cu diverse lucrări de proiectare și topo cadastrale, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate.

În fapt, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat cheltuieli, constând în prestații efectuate de către P.F. X, în sumă de Xlei.

Cu privire la aceste constatări, o altă echipă de inspectori din cadrul A.C.F. X a efectuat o verificare tematică la P.F. X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că, P.F. X a emis, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, către SC XSRL un număr de 11 facturi în valoare totală de Xlei. Din Nota explicativă dată organelor de control de persoana fizică X a rezultat că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat

aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului.

Petenta susține că declarația dată de X este în contradicție cu actele contabile existente la societate. Societatea susține că lucrările au fost prestate, că există un contract în derulare încheiat cu PF X și că toate facturile emise de PF X au fost achitate cu excepția sumei de Xlei, aferentă facturii x.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 7** din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, unde se precizează:

ART. 7

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

și art. 19 alin.1 și 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, unde se precizează:

ART. 19

„Reguli generale

(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.

ART. 21

„Cheltuieli

(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.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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. Rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, SC XSRL a înregistrat un număr de 11 facturi în sumă totală de Xlei, reprezentând prestații efectuate de către P.F. X. De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că au fost efectuate verificări la P.F.X în vederea stabilirii realității acestor prestații, constatându-se că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiind solicitate de

reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru chiria datorată pentru că a fost utilizată aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, (conform notei explicative dată organelor de control de către X).

Organele de control au considerat că petenta nu face dovada că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost efectiv prestate motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă totală de Xlei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xlei.

Conform **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC XSRL a înregistrat în contabilitate și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă totală de Xlei, reprezentând prestații efectuate de către P.F. X.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de control au efectuat verificări încrucișate la P.F. X, în timpul căruia PF X a declarat că serviciile nu au fost prestate în realitate, facturile fiind solicitate de către SC XSRL în contrapartidă pentru chiria datorată pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL.

Petenta susține că cele constatate de către organele de control se bazează pe un control încrucișat efectuat la PF X, că nota explicativă dată de acesta este în contradicție cu documentele existente, respectiv facturi și documentele de plată, că serviciile au fost efectiv prestate și că au fost evidențiate corect în contabilitate.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ***„(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.”***

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Din cele prezentate mai sus și din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de P.F. X, au fost efectuate în realitate, având în vedere că acesta din urmă a declarat că în realitate nu au efectuat lucrările înscrise în facturile emise către SC XSRL.

Petenta susține că cele declarate de X sunt în contradicție cu documentele existente, respectiv facturi și documentele de plată, că serviciile au fost efectiv prestate și că au fost evidențiate corect în contabilitate, însă nu aduce nici o dovadă în acest sens.

Conform **art. 65** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de P.F. X, au fost efectiv prestate, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de Xlei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Control Fiscal X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, **privind suma de xlei, reprezentând impozit pe profit.**

2. Referitor la suma de Xlei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent unor cheltuieli cu diverse lucrări de proiectare și topo cadastrale, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate.

În fapt, în perioada 2002 – 2005, SC XSRL a înregistrat cheltuieli constând în prestații efectuate de către SC XSRL X în sumă de xlei.

Cu privire la aceste constatări, având în vedere că o mare parte din acestea nu au fost achitate până la data controlului, o altă echipă de inspectori a efectuat o verificare tematică la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că SC XSRL a emis, în perioada 2002 – 2005, către SC XSRL X, facturi în valoare de xlei, fără T.V.A., astfel: an 2002 – xlei, an 2003 – xlei, an 2004 – xlei, an 2005 – xlei.

Din nota explicativă luată contabilului SC XSRL X (care este și director economic al SC XSRL) rezultă că nu pentru toate facturile emise există documente justificative, lucrările s-au efectuat la sediul SC XSRL X, iar măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, pentru care nu s-a perceput chirie. SC XSRL a prezentat documentații numai pentru facturile X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei, X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei și X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei;

De asemenea, s-a constatat că SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social - X- este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X, și că în intervalul 10-12 al fiecărei zile aceștia lucrau la sediul SC XSRL pentru SC XSRL X, beneficiarul lucrărilor fiind SC XSRL.

Contestatoarea susține că lucrările au fost prestate, iar facturile emise au fost achitate în totalitate ceea ce dovedește realitatea prestării serviciilor.

Petenta susține că toate constatările organelor de control cu privire la situația de fapt sunt nereale, că nu au fost solicitate societății XSRL toate documentele care fac dovada existenței operațiunilor comerciale între cele două societăți.

Societatea susține că între cele două societăți există un contract încheiat la data de 07.05.2002, prin care se prevede că SC XSRL avea îndatorirea de a pune la dispoziție spațiul necesar și aparatura de specialitate necesară derulării activității și că SC XSRL avea angajați de specialitate în vederea derulării activităților de proiectare și lucrări topografice.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 4 alin. 1 și 4 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit**, unde se precizează:

ART. 4*)

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din

câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

- **art. 7 alin. 1 și art. 9 alin. 1** din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare începând cu data de 02.07.2002, unde se precizează:

ART. 7

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

ART. 9

„(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

- **art. 19 alin.1 și 21 alin. 1** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, unde se precizează:

ART. 19

„Reguli generale

(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.

ART. 21

„Cheltuieli

(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.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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. Rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă de asemenea că, în perioada 2002 – 2005, SC XSRL a înregistrat cheltuieli constând în prestații efectuate de către SC XSRL X în sumă de xlei. Din raportul de inspecție fiscală rezultă că au fost efectuate verificări la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că lucrările cuprinse în facturile în cauză s-au efectuat la sediul SC XSRL X, măsurătorile

s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X.

Organele de control au considerat că petenta nu face dovada că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost efectiv prestate motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă totală de Xlei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Xlei, după cum urmează:

- pentru anul 2002: Xlei ($x \cdot 25\%$)
- pentru anul 2003: Xlei ($x \cdot 25\%$)
- pentru anul 2004: Xlei ($x \cdot 25\%$)
- pentru anul 2005: Xlei ($x \cdot 16\%$)

Conform **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „(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.*”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă de asemenea că, în perioada 2002 – 2005, SC XSRL a înregistrat cheltuieli constând în prestații efectuate de către SC XSRL X în sumă de xlei. Din raportul de inspecție fiscală rezultă că au fost efectuate verificări la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că lucrările cuprinse în facturile în cauză s-au efectuat la sediul SC XSRL X, măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(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.*”

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Din cele prezentate mai sus și din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de SC XSRL, au fost efectuate în realitate, având în vedere că în urma controlului încrucișat efectuat la SC XSRL s-a constatat că lucrările cuprinse în facturile în cauză s-au efectuat la sediul SC XSRL X, măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X.

Prin contestația formulată, petenta susține că toate constatările organelor de control cu privire la situația de fapt sunt nereale, că nu au fost solicitate societății XSRL toate documentele care fac dovada existenței operațiunilor comerciale între cele două societăți, însă nu aduce dovezi în acest sens.

Conform **art. 65** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de SC XSRL, au fost efectiv prestate, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de xlei pentru care au stabilit un

impozit pe profit suplimentar în sumă de Xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Control Fiscal X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, **privind suma de Xlei, reprezentând impozit pe profit.**

3. Referitor la suma de xlei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent unor cheltuieli cu diverse lucrări de proiectare și topo cadastrale, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate.

În fapt, în luna ianuarie 2003, SC XSRL a înregistrat în contabilitate cheltuielile în sumă de Xlei, aferente facturii fiscale nr. x, emisă de către SC XSA X, reprezentând contravaloare lucrări proiectare Aeroport X, pe care le-a considerat deductibile fiscal.

Din verificările efectuate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P. - A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia, iar din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

Petenta susține că întreaga lucrare de proiectare a fost realizată de SC XSA, a fost avizată de SC XSRL și predată aeroportului Salcea.

Contestatoarea susține că operațiunea economică a fost realizată, fiind facturată de către SC XSA către SC XSRL, a fost achitată prin ordin de plată, a fost facturată în continuare către Aeroportul X și achitată către SC XSRL prin ordin de plată.

Petenta susține că operațiunea economică a fost realizată, facturată și încasată, iar susținerile organelor de control fiscal sunt nereale și contrazic flagrant actele contabile existente.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 7 alin. 1** și **art. 9 alin. 1** din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, unde se precizează:

ART. 7

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

ART. 9

„(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, SC XSRL a înregistrat în contabilitate cheltuielile în sumă de Xlei, aferente facturii fiscale nr. x, emisă de către SC XSA X, reprezentând contravaloare lucrări proiectare Aeroport X, pe care le-a considerat deductibile fiscal.

Din verificările efectuate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P. - A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia, iar din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

Organele de control au considerat că petenta nu face dovada că serviciile înscrise în facturile în cauză au fost efectiv prestate motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă totală de Xlei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xlei.

Conform **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„(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.”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC XSRL a înregistrat în contabilitate și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă totală de Xlei, reprezentând prestații efectuate de către SC XSA X.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de control au efectuat verificări încrucișate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P. - A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **„(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.”**

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.**

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Din cele prezentate mai sus și din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de SC XSA au fost efectuate în realitate, având în vedere că nu există documentații (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea lucrărilor.

Petenta susține că operațiunea economică a fost realizată, facturată și încasată, iar susținerile organelor de control fiscal sunt nereale și contrazic flagrant actele contabile existente.

Conform **art. 65** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de SC XSA, au fost efectiv prestate, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de Xlei pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Control Fiscal X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, **privind suma de xlei, reprezentând impozit pe profit.**

4. Referitor la suma de xlei reprezentând impozit pe profit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează această sumă în condițiile în care societatea a dat spre folosință aparatură

de specialitate, pentru care nu a facturat și nu a înregistrat veniturile din chirie.

În fapt, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat cheltuieli, constând în prestații efectuate de către P.F. X, însumând Xlei.

Organele de inspecție fiscală au efectuat verificări la P.F. X, în vederea stabilirii realității acestor prestații. În urma căreia s-a constatat că P.F. X a emis, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, către SC XSRL un număr de 11 facturi în valoare totală de Xlei. Din Nota explicativă dată organelor de control de persoana fizică X rezultă că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că SC XSRL avea obligația să factureze către P.F. X chiria în sumă de Xlei pentru aparatura de înaltă precizie pusă la dispoziția acesteia, după cum urmează:

- anul 2003: 2Xlei chirie aparatură folosită de către P.F. X neevidențiată;

- anul 2004: xlei chirie aparatură folosită de către P.F. X neevidențiată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xlei aferent veniturilor din chirii în sumă de Xlei.

Contestatoarea susține că organele de control au stabilit chiria în sumă de Xlei în baza unui control încrucișat efectuat la PF X și a declarației dată organelor de inspecție fiscală de X, conform căreia au fost emise 11 facturi către SC XSRL în valoare de Xlei drept contravaloare pentru chiria pe care trebuia să o plătească, urmare faptului că a utilizat aparatura de măsurători topografice aparținând SC XSRL.

Petenta susține că declarația dată de X este în contradicție cu actele contabile existente la societate, că nu a închiriat aparatura către PF X, ci a pus la dispoziția acestuia informații cadastrale necesare pentru efectuarea serviciilor de studii topografice pe care PF X le-a prestat pentru SC XSRL. Petenta mai precizează că este singura societatea din județul X care deține o asemenea aparatură și că PF X nu are pregătirea necesară pentru a putea utiliza aparatura respectivă, motiv pentru care închirierea acesteia nu era posibilă.

Contestatoarea susține că organele de control nu au făcut dovada existenței unui eventual contract de închiriere și că societatea nu putea înregistra în contabilitate o chirie în baza unor raporturi juridice inexistente.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 7** din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, unde se precizează:

ART. 7

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

- **art. 19** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, unde se precizează:

ART. 19

„Reguli generale

(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.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, SC XSRL a înregistrat un număr de 11 facturi în sumă totală de Xlei, reprezentând prestații efectuate de către P.F. X. De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că au fost efectuate verificări la P.F.X în vederea stabilirii realității acestor prestații, constatându-se că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiind solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru chiria datorată pentru faptul că a fost utilizată aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, (conform notei explicative dată organelor de control de către X).

Organele de control au considerat că petenta avea obligația de a factura către PF X și de a înregistra venituri din chirie pentru faptul că acesta a utilizat aparatură de înaltă precizie aparținând SC XSRL.

Conform **art. 11 și art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 11*)

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat cheltuieli, constând în prestații efectuate de către P.F. X, însumând Xlei.

Organele de inspecție fiscală au efectuat verificări la P.F. X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în valoare de Xlei fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală *„(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.”*

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Din cele prezentate mai sus și din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că SC XSRL a realizat venituri din închirierea de aparatură de înaltă performanță către PF X, pe care nu le-a facturat și nu le-a înregistrat în contabilitate.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței, rezultă că în mod legal organele de control au stabilit un venit suplimentar în sumă de X lei, pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Control Fiscal X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, **privind suma de x lei, reprezentând impozit pe profit.**

5. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care societatea a realizat venituri pe care nu le-a înregistrat, iar organele de control au procedat la estimarea bazei impozabile.

În fapt, prin adresa nr. X, Oficiul de a sesizat D.G.F.P. X cu privire la existența unor diferențe majore între volumul lucrărilor prezentate spre recepție de SC XSRL în anii 2003-2004 și cele din anul 2005, solicitând efectuarea unui control.

Organele de control au verificat lunile iulie 2002, ianuarie 2003 și mai 2004, comparându-se situațiile furnizate de Oficiul de, în ceea ce privește lucrările topo-cadastrale depuse pentru avizare, cu facturile emise de către SC XSRL.

S-a constatat că veniturile în ceea ce privește lucrările topo-cadastrale au fost realizate din două surse, în ambele cazuri fiind obligatorie aprobarea acestora de către Oficiul de pentru a fi valabile, astfel:

- venituri din lucrări executate în mod direct de către SC XSRL;
- venituri realizate în baza contractelor de avizare a acestui gen de lucrări.

Din compararea lucrărilor depuse spre avizare la Oficiul de X cu facturile emise de SC XSRL pentru aceleași lucrări au fost constatate diferențe constând în faptul că volumul lucrărilor depuse spre avizare a fost mai mare decât a celor facturate beneficiarilor, astfel:

- iulie 2002, total venituri nefacturate și neevidențiate x lei,
- ianuarie 2003, total venituri nefacturate și neevidențiate X lei,
- mai 2004, total venituri nefacturate și neevidențiate x lei.

Din compararea comisionului care trebuia evidențiat ca venit, și încasat conform contractelor corespunzătoare lucrărilor avizate de către SC XSRL X, în vederea depunerii la Oficiul de X, cu lucrările depuse spre avizare la Oficiul de X, au rezultat următoarele:

- în iulie 2002 nu s-au constatat diferențe;

- în ianuarie 2003 au fost constatate venituri din tarife de avizare neevidențiate, cu privire la contractele derulate cu SC X SRL X și P.F. X X, însumând X lei;

- în mai 2004 au fost constatate venituri din tarife de avizare neevidențiate, cu privire la contractele derulate cu SC X SRL X și P.F. X X, însumând X lei.

Organele de control au procedat la estimarea veniturilor neevidențiate în contabilitate calculând procentul veniturilor din lucrări de cadastru neevidențiate, în lunile verificate, în totalul veniturilor din lucrări de cadastru înregistrate în contabilitate în respectivele luni, astfel:

- luna iulie 2002 – 1,872%,
- luna ianuarie 2003 – 1,168%,
- luna mai 2004 – 2,869%.

Procentele calculate mai sus s-au aplicat la veniturile înregistrate în contabilitate în cursul anilor 2002, 2003 și 2004, astfel: 2002 - de xlei, 2003 - de xlei, 2004 - de xlei, rezultând următoarele venituri neînregistrate estimate:

- an 2002 – xlei ($xlei \cdot 1,872\%$);
- an 2003 – xlei ($xlei \cdot 1,168\%$);
- an 2004 – xlei ($xlei \cdot 2,869\%$).

Pentru veniturile stabilite prin estimare, organele de control au stabilit impozit pe profit suplimentar după cum urmează:

- anul 2002 – X lei ($xlei \cdot 25\%$);
- anul 2003 – xlei ($xlei \cdot 25\%$);
- anul 2004 – xlei ($x \cdot 25\%$).

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art.4 din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit**, unde se precizează:

ART. 4*)

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

- **art. 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit**, în vigoare începând cu data de 02.07.2002, unde se precizează:

ART. 7

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

- **art. 19 alin.1** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, unde se precizează:

ART. 19

„Reguli generale

(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.

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 2002 – 2004, SC XSRL a efectuat lucrări topo cadastrale și a avizat lucrări cadastrale efectuate de alte persoane, pe care le-a avizat la Oficiul de X, dar nu a facturat și nu a înregistrat veniturile obținute din lucrările respective.

Organele de control au constatat că petenta a realizat venituri din lucrări topo cadastrale și din tarife pentru avizarea lucrărilor cadastrale efectuate de alte persoane, în sumă totală de xlei, după cum urmează:

- pentru luna iulie 2002 – xlei
- pentru luna ianuarie 2003 – xlei
- pentru luna mai 2004 – xlei.

În baza acestor constatări, organele de control au procedat la estimarea veniturilor pentru anii 2002 – 2004, stabilind un **venit impozabil suplimentar în sumă totală de Xlei**, după cum urmează:

- pentru anul 2002 - xlei
- pentru anul 2003 - xlei
- pentru anul 2004 - xlei.

Referitor la estimare, sunt aplicabile prevederile **art. 66** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării controlului, unde se precizează:

ART. 66

„Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

Din textul de lege citat mia sus rezultă că, în cazul în care organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze, având în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 2002 – 2004, SC XSRL a realizat venituri din lucrări topo cadastrale și din avizări de lucrări topo cadastrale executate de către alte persoane, pe care le-a avizat la Oficiul de X, dar nu a facturat și nu a înregistrat veniturile obținute din lucrările respective, în sumă totală de Xlei, din care xlei pentru anul 2002, xlei pentru anul 2003 și xlei pentru anul 2004.

În baza prevederilor legale conform cărora impozitul profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal și având în vedere că societatea a realizat venituri din lucrări topo cadastrale și din avizări de lucrări topo cadastrale efectuate de către alte persoane, pe care nu le-a înregistrat în contabilitate și pentru care nu a plătit impozit, rezultă că în mod legal organele de control au stabilit un venit suplimentar în sumă de Xlei și un impozit pe profit aferent în sumă totală de xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge contestația privind suma de xlei, reprezentând impozit pe profit, ca neîntemeiată.**

Referitor la susținerea petentei că există o contradicție între cuantumul bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de control de Xlei și baza impozabilă rezultată din adunarea sumelor prevăzute la pct. III – 1, III – 2, III – 3, III – 4, din decizia de impunere contestată, de Xlei, facem următoarele precizări:

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară totală în sumă de Xlei și un impozit pe profit aferent în sumă totală de Xlei, după cum urmează:

	explicatii	2002		2003		2004		2005		total	
		baza	imp	baza	imp	baza	imp	baza	imp	baza	imp
1	Ch. Neded. PF X		x	x	x	x	x	x	x	x	x
2	Venituri din chirii		x	x	x	x	x	x	x	x	x
3	Ch. Neded. SC XSRL	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
4	Venituri lucrări topo cadastrale	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
5	Ch..Neded. SC XSRL	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
	total	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Rezultă că în urma verificării efectuate, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară de xlei și un impozit pe profit aferent de Xlei.

Prin decizia de impunere organele de control au înscris la rubrica „bază impozabilă stabilită suplimentar” suma de Xlei, iar la rubrica „impozit pe profit stabilit suplimentar” suma de Xlei.

Conform **art. 107** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data controlului *„(1) **Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.** (2) **Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere.** În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”*

Conform acestor prevederi legale, în urma inspecției fiscale se întocmește raportul de inspecție fiscală care stă la baza deciziei de impunere.

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele de control, la pct. 2.1.1 din decizia de impunere, au înscris greșit o bază impozabilă de Xlei, baza impozabilă corectă fiind în sumă de xlei, însă impozitul în sumă de Xlei a fost stabilit și înscris corect în decizia de impunere.

De asemenea, prin adresa nr. 20 din 23.04.2012, transmisă de Activitatea de Inspecție Fiscală X se precizează: *„la pct. 2.1.1 din decizia de impunere, s-a înscris greșit o bază impozabilă de Xlei, baza impozabilă corectă rezultată din adunarea sumelor prevăzute la pct. III – 1, III – 2, III – 3, III – 4 din actul de control, fiind în sumă de xlei, însă impozitul în sumă de Xlei a fost stabilit și înscris corect în decizia de impunere.*

Precizăm că înscrierea bazei impozabile suplimentară la pct. 2.1.1 din decizia de impunere în sumă de Xlei reprezintă eroare materială.”

Rezultă că înscrierea bazei impozabile suplimentară la pct. 2.1.1 din decizia de impunere în sumă de Xlei reprezintă eroare materială.

Conform **art. 48** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, *„(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.[...](5) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil, organul fiscal procedează astfel: a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului actul de îndreptare a erorii materiale;”*

Referitor la susținerile petentei privind erorile de calcul din raportul de inspecție fiscală, precizăm că acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, pe motiv că obligația de plată stabilită

suplimentar de natura impozitului pe profit în sumă de Xlei a fost calculată corect, pentru o bază impozabilă de xlei, după cum am arătat mai sus, susținerile petentei privind erorile de calcul la stabilirea bazei de impunere nefiind de natură să modifice debitul stabilit suplimentar în sumă de Xlei.

Având în vedere cele precizate și în baza prevederilor legale menționate, **se va corecta baza impozabilă stabilită suplimentar și înscrisă la pct. 2.1.1 din decizia de impunere nr. X, înregistrată sub nr. X, de la Xlei la xlei.**

Referitor la accesoriile în suma de xlei, reprezentând Xlei majorări de întârziere și Xlei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă de **Xlei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de **xlei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de **xlei**, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă de **Xlei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de xlei.**

5. Referitor la suma de Xlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări topo cadastrale, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce această sumă în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de Xlei, fără T.V.A., emise de SC XSRL, în perioada 2002 – 2005, pentru care a dedus TVA în sumă totală de Xlei.

Organele de inspecție fiscală au efectuat verificări încrucișate la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că SC XSRL a emis, în perioada 2002 – 2005, către SC XSRL X, facturi în valoare de xlei, fără T.V.A., astfel: an 2002 –xlei, an 2003 –xlei, an 2004 –xlei, an 2005 – xlei.

Din nota explicativă luată contabilului SC XSRL X (care este și director economic al SC XSRL) rezultă că nu pentru toate facturile emise există documente justificative, lucrările s-au efectuat la sediul SC XSRL X, iar

măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, pentru care nu s-a perceput chirie. SC XSRL a prezentat documentații numai pentru facturile X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei, X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei și X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei;

De asemenea, s-a constatat că SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social - X- este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X, și că în intervalul 10-12 al fiecărei zile aceștia lucrau la sediul SC XSRL pentru SC XSRL X, beneficiarul lucrărilor fiind SC XSRL.

Organele de control au constatat că petenta a dedus, în perioada 2003 – 2005, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, aferentă facturilor menționate mai sus, care nu au la bază operațiuni reale, astfel:

- pentru anul 2003: xlei ($x \cdot 19\%$)
- pentru anul 2004: xlei ($x \cdot 19\%$)
- pentru anul 2005: xlei ($x \cdot 19\%$).

Contestatoarea susține că lucrările au fost prestate, iar facturile emise au fost achitate în totalitate ceea ce dovedește realitatea prestării serviciilor.

Petenta susține că toate constatările organelor de control cu privire la situația de fapt sunt nereale, că nu au fost solicitate societății XSRL toate documentele care fac dovada existenței operațiunilor comerciale între cele două societăți.

Societatea susține că între cele două societăți există un contract încheiat la data de 07.05.2002, prin care se prevede că SC XSRL avea îndatorirea de a pune la dispoziție spațiul necesar și aparatura de specialitate necesară derulării activității și că SC XSRL avea angajați de specialitate în vederea derulării activităților de proiectare și lucrări topografice.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 22** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:
„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.
[...]
„(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:
a) operațiuni taxabile;
(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

- **art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 145

„Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

De asemenea, la **art. 11** din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data controlului, se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.”

Conform acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, rezultă că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 2002 – 2005, SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de Xlei, emise de SC XSRL, pentru care a dedus TVA în sumă totală de Xlei.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au efectuat verificări încrucișate la SC XSRL X, în vederea stabilirii realității acestor prestații, în urma căreia s-a constatat că SC XSRL a emis, în perioada 2002 – 2005, către SC XSRL X, facturi în valoare de xlei, fără T.V.A., astfel: an 2002 –xlei, an 2003 –xlei, an 2004 –xlei, an 2005 – xlei.

Mai mult, rezultă că organele de control au luat notă explicativă contabilului SC XSRL X (care este și director economic al SC XSRL) din care rezultă că nu pentru toate facturile emise există documente justificative, lucrările s-au efectuat la sediul SC XSRL X, iar măsurătorile s-au efectuat cu aparatura firmei SC XSRL X, pentru care nu s-a perceput chirie. SC XSRL a prezentat documentații numai pentru facturile X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei, X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei și X, în valoare de Xlei, din care T.V.A. de Xlei.

De asemenea, rezultă că SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social - X- este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X, și că în intervalul 10-12 al fiecărei zile aceștia lucrau la sediul SC XSRL pentru SC XSRL X, beneficiarul lucrărilor fiind SC XSRL.

Organele de control au constatat că petenta a dedus, în perioada 2003 – 2005, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, aferentă facturilor menționate mai sus, care nu au la bază operațiuni reale, astfel:

- pentru anul 2003: xlei ($x \cdot 19\%$)
- pentru anul 2004: xlei ($x \cdot 19\%$)
- pentru anul 2005: xlei ($x \cdot 19\%$).

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(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.*”

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Prin contestația formulată, societatea susține că lucrările au fost prestate, iar facturile emise au fost achitate în totalitate ceea ce dovedește realitatea prestării serviciilor.

De asemenea, susține că toate constatările organelor de control cu privire la situația de fapt sunt nereale, că nu au fost solicitate societății XSRL toate documentele care fac dovada existenței operațiunilor comerciale între cele două societăți, însă nu vine cu dovezi în acest sens.

Conform art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Din cele prezentate rezultă că SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de Xlei, emise de SC XSRL, în perioada 2002 – 2005, care nu au la bază operațiuni reale, prestările înscrise în aceste documente nefiind în fapt realizate, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, astfel: 2003 – xlei, 2004 – xlei, 2005 – xlei.

Se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de SC XSRL au fost efectuate în realitate, având în vedere că în urma verificărilor încrucișate efectuate la SC XSRL s-a constatat că nu există documente justificative care să facă dovada că lucrările au fost efectuate, SC XSRL X nu deține spațiu adecvat desfășurării activității de proiectare și studii topografice, iar sediul social - X- este de fapt apartamentul personal al contabilului societății, în patrimoniul societății nu există aparatura necesară efectuării lucrărilor de proiectare, iar parte din personalul care a efectuat aceste lucrări este angajat cu contract de muncă la SC XSRL X, și că în intervalul 10-12 al fiecărei zile aceștia lucrau la sediul SC XSRL pentru SC XSRL X, beneficiarul lucrărilor fiind SC XSRL.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de SC

XSRL au fost efectiv efectuate și că sunt în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție fiscală sub nr. X, **privind suma de Xlei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

6. Referitor la suma de xlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări topo cadastrale, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce această sumă în condițiile în care nu face dovada că lucrările au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, SC XSRL X a dedus T.V.A. în sumă de xlei de pe factura fiscală nr. x, reprezentând contravaloare lucrări proiectare pentru Aeroportul X, factura fiind emisă de către SC XSA X.

Din verificările efectuate la SC XSA, de către o echipă de control a D.G.F.P.- A.C.F. X, s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

De asemenea, din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

Reprezentanții celor două societăți nu au putut demonstra realitatea efectuării prestării serviciilor de către SC XSA către SC XSRL X.

Față de cele prezentate mai sus, organele de control au considerat că factura, în sumă de Xlei, fără TVA, nu are la bază operațiuni reale, fiind întocmită fictiv, în scopul de a diminua obligațiile de plată către bugetul de stat.

Organele de control au considerat că T.V.A. aferentă unor servicii care nu au fost efectiv prestate este nedeductibilă, drept pentru care au stabilit **T.V.A. suplimentar de plată în sumă de xlei**, cu termen de plată la 25.02.2003.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 22** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...]

„(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile;

(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”

- **art. 11** din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data controlului, se precizează:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.”

Conform acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, rezultă că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, SC XSRL X a dedus T.V.A. în sumă de xlei de pe factura fiscală nr. x, reprezentând contravaloare lucrări proiectare pentru Aeroportul X, factura fiind emisă de către SC XSA X, dar pentru care nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

De asemenea, din notele explicative date de reprezentanții legali ai SC XSA X, administratorul și lichidatorul societății, rezultă că aceștia nu au cunoștință că SC XSA X ar fi efectuat lucrări de proiectare pentru SC XSRL.

Față de cele prezentate mai sus, organele de control au considerat că factura în sumă de Xlei, fără TVA, nu are la bază operațiuni reale, fiind întocmită fictiv, în scopul de a diminua obligațiile de plată către bugetul de stat.

Organele de control au considerat că T.V.A. aferentă unor servicii care nu au fost efectiv prestate este nedeductibilă, drept pentru care au stabilit **T.V.A. suplimentar de plată în sumă de xlei**, cu termen de plată la 25.02.2003.

Conform **art. 7** alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală *„(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.”*

Art. 49 din același act normativ prevede:

ART. 49

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform acestor prevederi legale, 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, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a determina starea de fapt fiscală, organul fiscal poate proceda la solicitarea de informații, folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Prin contestația formulată, societatea susține că operațiunea economică a fost realizată, facturată și încasată, iar susținerile organelor de control fiscal sunt nereale și contrazic flagrant actele contabile existente.

Conform art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală *„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Din cele prezentate rezultă că SC XSRL X a dedus T.V.A. în sumă de xlei de pe factura fiscală nr. x, reprezentând contravaloare lucrări proiectare pentru Aeroportul X, factura fiind emisă de către SC XSA X, dar pentru care nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

Se reține că societatea nu face dovada că lucrările facturate de SC XSA au fost efectuate în realitate, având în vedere că în urma verificărilor încrucișate efectuate la SC XSA s-a constatat că nu există documentații aferente acestei lucrări (proiecte, măsurători, alte documente justificative), care să certifice executarea acesteia.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că petenta nu face dovada că lucrările facturate de SC XSA au fost efectiv efectuate și că sunt în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție fiscală sub nr. X, **privind suma de xlei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

7. Referitor la suma de Xlei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă construirii unei clădiri reprezentând sediu firmă, cauza supusă soluționării este societatea avea dreptul de a deduce a această sumă în condițiile în care societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei aferentă construcției unei clădiri destinată atât activităților cu scop lucrativ cât și ca spațiu de locuit.

În fapt, SC XSRL X a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei, ca urmare a efectuării de investiții la un nou sediu al societății, respectiv “sediu firmă și garaje”, conform autorizației de construire nr. X emisă de Primăria X, valoarea totală a investiției la data recepției finale fiind în sumă de xlei, conform procesului – verbal de recepție finală nr. x.

Organele de control precizează că societatea verificată a dedus în mod nejustificat T.V.A. de xlei, aferentă investiției la întreaga clădire, pentru perioada februarie 2003 – iunie 2005, din următoarele motive:

- conform planurilor clădirii, suprafața desfășurată totală a acesteia este demp, din caremp sunt aferenți spațiului destinat activităților cu scop lucrativ (ateliere, birouri, magazii), iar 221.7 mp sunt aferenți spațiului de locuit (trei dormitoare, 2 terase, o bucătărie și un living);

- agentul economic nu a evidențiat distinct T.V.A. deductibilă, aferentă investiției efectuate în interesul firmei, din totalul TVA de xlei.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au procedat la stabilirea prin estimare a taxei pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate, având în vedere ponderea suprafeței destinate spațiului comercial în totalul suprafeței clădirii, după cum urmează: stabilirea ponderii spațiului utilizat în scop lucrativ în total suprafață construită:mp/....mp = 55,56 %. Aplicând această pondere la total T.V.A. dedus s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea avea drept de deducere: xlei *55,56 % = xlei.

Organele de control consideră că investiția firmei constând în spațiu de locuit, utilizat în folos personal, nu este destinată realizării de operațiuni taxabile.

Ca urmare, organele de control au stabilit **T.V.A. fără drept de deducere, aferentă investiției la etaj – locuința – în sumă de Xlei** (xlei – xlei), cu termen de plată la 25.07.2005, având în vedere că în luna iunie 2005 a fost schimbată destinația imobilului, în sensul utilizării acestuia ca spațiu de locuit, în condițiile în care recepția finală s-a făcut în 30.06.2005.

Contestatoarea susține că organele de control au stabilit în mod nelegal **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de XRON**, aferentă cotei de 44,44% din construcția edificată de societate în baza autorizației de construcție nr. X, pe motiv că organele de control nu au luat în considerare actele existente la sediul societății, din care rezultă că imobilul situat în comuna X a fost edificat de societatea XSRL în interesul societății, reprezentând sediu firmă, garaje și lucrări de împrejmuire.

Contestatoarea precizează că imobilul este destinat atât desfășurării activităților de proiectare și de birou, cât și cazării eventualelor persoane care colaborează cu societatea, în interes de serviciu, și care rămân temporar în X, fără a deține o locuință în oraș.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 22 alin. 4 lit. a** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care prevede:

ART. 22

„(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

operațiuni taxabile;”

ART. 24

„2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

- **Art. 145 alin. 3 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, unde se precizează:

ART. 145

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de

servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Conform acestor texte de lege, orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a dedus în perioada februarie 2003 – iunie 2005, taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei, ca urmare a efectuării de investiții la un nou sediu al societății, respectiv “sediul firmă și garaje”, conform autorizației de construire nr. X emisă de Primăria X, valoarea totală a investiției la data recepției finale fiind în sumă de xlei, conform procesului – verbal de recepție finală nr. x.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suprafața desfășurată totală, conform planurilor clădirii, este demp, din caremp sunt aferenți spațiului destinat activităților cu scop lucrativ (ateliere, birouri, magazii), iar 221.7 mp sunt aferenți spațiului de locuit (trei dormitoare, 2 terase, o bucătărie și un living);

Rezultă că agentul economic nu a evidențiat distinct T.V.A. deductibilă, aferentă investiției efectuate în interesul firmei, din totalul TVA de xlei.

Organele de control au procedat la stabilirea prin estimare a taxei pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate, având în vedere ponderea suprafeței destinate spațiului comercial în totalul suprafeței clădirii, după cum urmează: stabilirea ponderii spațiului utilizat în scop lucrativ în total suprafață construită:mp/....mp = 55,56 %. Aplicând această pondere la total T.V.A. dedus s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea avea drept de deducere: xlei *55,56 % = xlei.

Conform **art. 23 alin. 1** din Legea nr. 345 privind taxa pe valoarea adăugată, *„(1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.”*

Rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care sunt utilizate atât pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că agentul economic nu a evidențiat distinct T.V.A. deductibilă aferentă investiției efectuate în interesul firmei, din totalul TVA de xlei.

Organele de control au stabilit valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate, având în vedere ponderea suprafeței destinate spațiului comercial în totalul suprafeței clădirii, după cum urmează: stabilirea ponderii spațiului utilizat în scop lucrativ în total suprafață construită:mp/....mp = 55,56 %. Aplicând această pondere la total T.V.A. dedus s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea avea drept de deducere: xlei *55,56 % = xlei.

Referitor la susținerea contestatoarei că imobilul este destinat atât desfășurării activităților de proiectare și de birou, cât și cazării eventualelor persoane care colaborează cu societatea, în interes de serviciu, și care rămân temporar în X, fără a deține o locuință în oraș, precizăm că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe motiv că persoanele în cauză nu sunt salariați ai societății și nu pot beneficia de cazare în spațiul sediu de firmă al contestatoarei.

Având în vedere prevederile legale incidente speței și faptul că, societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei aferentă construcției unei clădiri în suprafață totală demp, din caremp sunt aferenți spațiului destinat activităților cu scop lucrativ (ateliere, birouri, magazii), iar 221.7 mp sunt aferenți spațiului de locuit (trei dormitoare, 2 terase, o bucătărie și un living), rezultă că în mod legal organele de control au stabilit ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, aferentă achizițiilor destinate construirii spațiului de locuit, având în vedere că spațiul respectiv nu este destinat realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care urmează a **se respinge contestația privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xlei, ca neîntemeiată.**

8. Referitor la suma de Xlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care a realizat venituri din închirierea de aparatură de specialitate pe care nu le-a înregistrat.

În fapt, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat un număr de 11 facturi în valoare totală de Xlei, cu TVA aferentă de Xlei. Din Nota explicativă dată organelor de control de persoana fizică X rezultă că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în cauză fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că SC XSRL avea obligația să factureze către P.F. X chiria în sumă de Xlei pentru care avea obligația să colecteze TVA în sumă de Xlei calculată astfel:

- 2003 - $2X\text{lei} \times 19\% = x\text{lei}$
- 2004 - $x\text{lei} \times 19\% = X\text{ lei.}$
- TOTAL = Xlei.

Contestatoarea susține că organele de control au stabilit chiria în sumă de Xlei în baza unui control încrucișat efectuat la PF X și a declarației dată organelor de inspecție fiscală de X, conform căreia au fost emise 11 facturi către SC XSRL în valoare de Xlei drept contravaloare pentru chiria pe care trebuia să o plătească, urmare faptului că a utilizat aparatura de măsurători topografice aparținând SC XSRL.

Petenta susține că declarația dată de X este în contradicție cu actele contabile existente la societate, că nu a închiriat aparatura către PF X, ci a pus la dispoziția acestuia informații cadastrale necesare pentru efectuarea serviciilor de studii topografice pe care PF X le-a prestat pentru SC XSRL. Petenta mai precizează că este singura societatea din județul X care deține o asemenea aparatură și că PF X nu are pregătirea necesară pentru a putea utiliza aparatura respectivă, motiv pentru care închirierea acesteia nu era posibilă.

Contestatoarea susține că organele de control nu au făcut dovada existenței unui eventual contract de închiriere și că societatea nu putea înregistra în contabilitate o chirie în baza unor raporturi juridice inexistente.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 1 alin. 2 și art. 4 alin. 1 lit. e** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

ART. 1

„(2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).”

ART. 4

„(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operațiuni pot fi:

[...]

e) închirierea, arendarea și concesionarea de bunuri mobile sau imobile;”

- **Art. 126 alin. 1 și art. 129 alin. 1 și 2** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 126

„Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

ART. 129

„Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, în cadrul cărora sunt cuprinse și operațiunile de închirieri de bunuri mobile sau imobile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada martie 2003 – septembrie 2004, societatea a înregistrat un număr de 11 facturi în valoare totală de Xlei, cu TVA aferentă de Xlei. Din Nota explicativă dată organelor de control de persoana fizică X rezultă că lucrările a căror contravaloare este cuprinsă în cele 11 facturi nu au fost prestate în realitate, facturile în cauză fiindu-i solicitate de reprezentanții SC XSRL în contrapartidă pentru că a utilizat aparatura de înaltă precizie aparținând SC XSRL, contravaloarea acestora nefiind încasată până la data controlului.

După cum s-a arătat și la punctul 4 din prezenta decizie, SC XSRL avea obligația să factureze către P.F. X chiria în sumă de Xlei pentru care avea obligația să colecteze TVA în sumă de Xlei, astfel:

- 2003 - $2Xlei \times 19\% = xlei$

- 2004 - $xlei \times 19\% = X lei.$

TOTAL = Xlei.

Având în vedere faptul că petenta a realizat venituri din închirierea de aparatură de specialitate pe care nu le-a înregistrat și în baza prevederilor legale menționate, conform cărora prestarea de servicii de închiriere de bunuri sunt operațiuni taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că SC XSRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei aferentă veniturilor din chirii în sumă de Xlei, motiv pentru care

urmează a se respinge contestația privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de Xlei, ca neîntemeiată.

9. Referitor la suma de xlei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care organele de control au constatat că societatea a realizat venituri din lucrări topo cadastrale pe care nu le-a înregistrat în contabilitate și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 2002 – 2004, SC XSRL a efectuat lucrări topo cadastrale și a avizat lucrări cadastrale efectuate de alte persoane, pe care le-a avizat la Oficiul de X, dar nu a facturat și nu a înregistrat veniturile obținute din lucrările respective.

Organele de control au constatat că petenta a realizat venituri din lucrări topo cadastrale și din tarife pentru avizarea lucrărilor cadastrale efectuate de alte persoane, în sumă totală de xlei, după cum urmează:

- pentru luna iulie 2002 – xlei
- pentru luna ianuarie 2003 – xlei
- pentru luna mai 2004 – xlei.

Organele de control au procedat la estimarea veniturilor pentru anii 2002 – 2004, stabilind un venit impozabil suplimentar în sumă totală de Xlei, după cum urmează:

- pentru anul 2002 - xlei
- pentru anul 2003 - xlei
- pentru anul 2004 - xlei.

Organele de control au considerat că SC XSRL avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor neînregistrate obținute din lucrările de cadastru efectuate sau avizate și, au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xlei, astfel:

- an 2002 – X lei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2003 – X lei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2004 – X lei ($x \cdot 19\%$).

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Art. 1 alin. 2 și art. 4 alin. 1 lit. e** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

ART. 1

„(2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).”

ART. 4

„(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3.”

- **Art. 126 alin. 1 și art. 129 alin. 1 și 2** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 126

„Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

ART. 129

„Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC XSRL a efectuat lucrări topo cadastrale și a avizat lucrări cadastrale efectuate de alte persoane, pe care le-a avizat la Oficiul de X, dar nu a facturat și nu a înregistrat veniturile obținute din lucrările respective.

După cum s-a arătat la punctul 5 din prezenta decizie, SC XSRL avea obligația de a înregistra venituri din lucrări topo cadastrale și din avizări de lucrări topo cadastrale efectuate de către alte persoane, în sumă totală de Xlei, după cum urmează:

- pentru anul 2002 - xlei
- pentru anul 2003 - xlei
- pentru anul 2004 - xlei.

Rezultă că SC XSRL avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor neînregistrate obținute din lucrările de cadastru efectuate sau avizate în sumă de xlei, astfel:

- an 2002 – Xlei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2003 – X lei ($xlei \cdot 19\%$);
- an 2004 – X lei ($x \cdot 19\%$).

În baza prevederilor legale conform cărora se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată și având în vedere că societatea a realizat venituri din lucrări topo cadastrale și din avizări de lucrări topo cadastrale efectuate de către alte persoane, pe care nu le-a înregistrat în contabilitate și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, rezultă că în mod legal organele de control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xlei, motiv pentru care urmează a **se respinge contestația privind suma de xlei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, ca neîntemeiată.**

Referitor la accesoriile în suma de xlei, reprezentând Xlei majorări de întârziere și Xlei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de **xlei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de xlei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Xlei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de xlei.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în baza prevederilor art. 216 din Codul de procedură fiscală republicată, se:

DECIDE :

Respingerea contestației formulate de SC XSRL împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmite de Activitatea de Control Fiscal X, privind **suma de Xlei**, reprezentând:

- Xlei – impozit pe profit;
- Xlei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Xlei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Xlei – taxă pe valoarea adăugată;
- Xlei – dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- Xlei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **ca**

neîntemeiată.

Modificarea bazei impozabile stabilită suplimentar la verificarea impozitului pe profit de la Xlei la xlei, cu menținerea impozitului pe profit la nivelul sumei de Xlei, și a celorlalte constatări, așa cum au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. X, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.