

DECIZIA nr.340

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administrația Județeană a Finanțelor Publice-Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare si priveste obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice, Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate, conform confirmarilor de primire existente in copie la dosarul cauzei precum si data transmiterii contestatiei prin curierat, conform documentelor existente la dosar; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice, Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale principale si obligatii fiscale accesorii si solicita anularea actelor administrative contestate precum si exonerarea societatii de la plata sumelor stabilite suplimentar de plata, din urmatoarele motive:

1). Referitor la relatiile dintre X si furnizori, societatea contestatoare prezinta deficientele constatate de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala

referitoare la prestatorii de servicii si sustine ca i se imputa diversele neconcordante rezultate din evidentele contabile ale acestor societati.

Societatea contestatoare considera ca toate aprecierile organelor de control sunt eronate si emise cu denaturarea starii de fapt .Sustine ca administrarea agentilor economici cu care X are relatii contractuale nu cade in sarcina sa si nici tinerea evidentelor contabile si conformarea fiscala a furnizorilor nu este responsabilitatea sa.Afirmatiile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca societatea cocontractanta nu are capacitatea de a presta servicii de constructii, nu dispune de forta de munca necesara si nu detine baza materiala necesara nu sunt probate cu niciun document justificativ, acestea fiind doar date statistice extrase din evidenta ANAF.

Societatea contestatoare sustine ca a achizitionat de la subantreprenori servicii iar lucrarile au fost predate tertului beneficiar iar predarea lucrarilor catre tertul beneficiar dovedeste in mod cert ca societatile cocontractante au prestat activitatea la care s-au angajat.

Totodata, societatea contestatoare afirma ca daca o societate nu are angajati incadrati cu carte de munca incheiate si inregistrate in conditii legale nu echivaleaza in niciun caz cu imposibilitatea prestarii unor servicii, aceste servicii putand fi prestate cu muncitori folositi de catre subantreprenori fara forme legale, actiuni sau inactiuni ce nu pot fi imputate sub nicio forma societatii contestatoare.

De asemenea, societatea sustine ca daca societatile cocontractante au un comportament fiscal neadecvat, neinregistrand cheltuieli cu materialele folosite la executarea lucrarilor, nu echivaleaza in niciun caz ca aceste materiale nu au existat si nu au fost folosite la executarea lucrarilor.Faptul ca societatile prestatoare nu au prezentat organelor de inspectie fiscala situatii de lucrari nu echivaleaza in niciun fel cu inexistenta acestora ; sustine ca a pus la dispozitia organelor de control situatii pentru toate lucrarile subcontractate cu respectivii prestatori.

Societatea contestatoare arata ca potrivit doctrinei *"dreptul de apreciere se intemeiaza pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza; dreptul de apreciere se exercita doar in materie fiscala ;dreptul de apreciere nu are implicatii in alte ramuri juridice.*

Organele fiscale nu pot schimba situatia de fapt care a stat la baza cauzei juridice si nici nu pot sa isi atribuie o perspectiva fiscala cauzei juridice."

Astfel, societatea considera motivarea organelor de inspectie fiscala ca fiind nelegala deoarece:

-organele fiscale nu pot schimba situatia de fapt care a stat la baza cauzei juridice -incheierea unui contract cu un subantreprenor ;

-organele fiscale nu pot reconsidera o tranzactie in vederea reflectarii continutului economic al acesteia, in conditiile in care singura metoda de interpretare este suspiciunea rezonabila;

-organele fiscale nu pot deduce, induce presupune sau prezuma vointa legiuitorului.

Societatea sustine ca a achizitionat in mod legal serviciile de la societatile prestatoare mai sus enumerate iar comportamentul lor nu are legatura cu X care a primit facturi pentru toate achizitiile efectuate indeplinind astfel conditiile de exercitare a dreptului de deducere; invoca in sustinere Decizia a Curtii Europene de Justitie emisa in cauza Bonic Food vs.Direktor na Direktsia.

2). In ceea ce privesc tranzactiile efectuate cu S, societatea contestatoare sustine ca nu avea nicio obligatie legala sa verifice periodic daca aceasta societate este activa sau nu din punct de vedere fiscal iar reprezentantul legal al acestei societati nu i-a adus la cunostinta acest fapt.

3). Cu privire la tranzactiile realizate cu PFA , societatea contestatoare nu este de

acord cu constatările organelor de inspectie fiscala.

Societatea arata ca lucrarile prestate de PFA au constat in imprejmuire generala la gradina zoologica, imprejmuire pasari de balta, imprejmuiri din lemn, retea plasa din sarma acoperire, infrastructura pavilion pasari de balta, organizare santier; sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative si anume: contract, factura fiscala, situatii justificative de plata.

In ceea ce privesc facturile stornate, societatea contestatoare sustine ca s-a prezentat la sediul societatii, PFA care a formulat o cerere prin care solicita stornarea acestor facturi deoarece aceasta este o masura dispusa de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. prin decizie si RIF in temeiul art.159 din Cod privind corectarea informatiilor inscrise in facturi. In baza acestei masuri au fost prezentate facturile corectate documentele corectate fiind predate la data de 02.11.2012.

Societatea contestatoare sustine ca a pus la dispozitia organelor de control atat solicitarea din partea PFA cat si note contabile, jurnale de cumparari si fise parteneri.

4). In ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la imobilul (apartament) societatea contestatoare sustine ca are personal angajat din mai multe localitati iar unele faze de lucrari necesita program special si prin urmare persoanele care sunt implicate au nevoie de cazare. De asemenea, diversi subcontractori sau delegati de specialitate care raman perioade limitate de timp in oras pentru realizarea unor lucrari de asistenta in interesul societatii au nevoie de cazare.

Totodata societatea contestatoare arata ca apartamentul in cauza a fost utilizat drept garantie la DGFP pentru a obtine o esalonare la plata datoriilor precum si garantie pentru contractarea unui credit necesar desfasurarii activitatii curente in societate.

Societatea contestatoare considera ca atat timp cat spatiul a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii sale, scopul legiuitorului a fost atins.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admirea contestatiei si anularea actelor administrative fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice s-a stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, rezulta urmatoarele:

Prin Sentinta civila pronuntata de Tribunalul Specializat -Sectia Falimente si publicata in Buletinul Procedurilor de Insolventa s-a deschis procedura de insolventa in forma generala impotriva debitorului X, reglementata de Legea nr.85/2014. Prin Sentinta civila a fost desemnat administrator judiciar.

Prin Procesul Verbal al Adunarii Generale al Asociatilor Societatii X, inregistrat la administrator judiciar, este desemnat administrator..., cu sarcini depline de administrare si reprezentare a societatii.

1). Cu privire la impozitul pe profit, din raportul de inspectie fiscala, rezulta ca acesta se compune din:

a). impozit pe profit stabilit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizori;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata societatea a

efectuat in mare parte lucrari de constructii destinate pentru diferite obiective de investitii, pentru care Societatea X, in calitate de antreprenor general, are încheiate contracte cu Primaria, in calitate de beneficiar final; lucrarile de constructii au fost decontate din fondurile publice iar decontarea intre parti s-a efectuat prin viramente bancare sau prin compensare in cazul subcontractarilor de materiale de constructii sau alte lucrari de constructii, cu diferiti parteneri economici ai Societatii X.

Societatea X a încheiat cu diversi parteneri economici contracte in antrepriza sau subantrepriza pentru lucrarile de constructii a carui beneficiar final este Primaria, operatiuni economice ce au fost inscrise in facturi fiscale, devize de lucrari sau situatii de lucrari acceptate de catre beneficiarul X si refacturate ulterior Primariei.

Astfel ,organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X a achizitionat servicii de la urmatorii prestatori;

-in baza facturii emisa de Societatea I societatea contestatoare a achizitionat prestari de servicii; achizitia a fost inregistrata in evidentele contabile astfel: suma de ..a fost inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " in anul 2013 iar suma de.. lei in contul 4426" TVA deductibila" si a fost dedusa in perioada iunie 2013-aprilie 2014, pe masura platilor integrale prin viramente bancare efectuate de Societatea X, potrivit fisei furnizorului, care aplica sistemul "TVA la incasare" in perioada respectiva.

-in baza facturii emisa de Societatea L societatea contestatoare a achizitionat prestari servicii . Achizitia a fost inregistrata in evidentele contabile astfel: suma de.. a fost inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " in trimestrul III 2012 iar suma de... in contul 4426" TVA deductibila", societatea exercitandu-si dreptul de deducere integral a TVA in luna septembrie 2012.

-in baza facturii fiscala emisa de T reprezentand contravaloare "Avans lucrare conform contract", societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile suma de... astfel:... in contul 409 "Avans furnizori" si suma de .. in contul 4426" TVA deductibila", TVA fiind dedusa integral in 2015.

Totodata in baza facturii reprezentand contravaloare „Confectionat elemente din lemn masiv”, emisa de T, societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " .

Potrivit evidentei contabile (registru jurnal), in lunile aprilie 2015 si decembrie 2015 Societatea X a achitat integral, prin virament bancar si in numerar contravaloarea facturilor catre T..

-in baza facturilor emise de G , reprezentand contravaloare prestari servicii, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile suma totala...

Din verificarile efectuate s-a constatat ca suma de.. a fost înregistrata in contul 628" Alte cheltuieli executate de terti " pe perioada mai 2012-octombrie 2015, potrivit fisei furnizorului; societatea nu a dedus TVA deoarece facturile in cauza nu contin TVA .Potrivit evidentei contabile (registru jurnal), in perioada mai 2012-octombrie 2015, Societatea X a achitat integral, in numerar contravaloarea facturilor fiscale emise de prestator.

Urmare verificarii tranzactiilor realizate cu prestatorii de servicii mai sus enumerati organele de inspectie fiscala au constatat:

Referitor la tranzactiile realizate cu I organele de inspectie fiscala au constatat ca intre cele doua societati a fost incheiat Contractul de prestari servicii, care are ca obiect " Amenajare parcuri si reparatii tribune la stadionul municipal..." iar pretul convenit pentru indeplinirea obiectului contractului este de.., inclusiv TVA; durata contractului este 6 luni de la comanda beneficiarului.

Potrivit specificatiilor inscrise in situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturi de catre prestatorul I, lucrarile au constat in manopera (saptura manuala, montare pavaj, montare borduri, spargere betoane, executie cofraje fara materiale, montare dale de

cauciuc, sapatura mecanica cu transport, transport materiale, etc.).

Din verificarile efectuate de catre organele de inspectie fiscala a rezultat ca:

-Societatea I este radiata de la Oficiul Registrului Comertului .

-nu a avut angajati in domeniul constructiilor, obiectul de activitate fiind „*Agentii Imobiliare (cod CAEN 6831)*”, iar potrivit aplicatiei informatice „Revisal” societatea respectiva a avut angajati in domeniul ambalarii produselor solide si semisolide, contracte înțetate in 2013 si 2014. .

-din decontului de TVA depus de Societatea I, pentru luna iunie 2013, nu rezulta alte livrari declarate, in afara de livrarile catre Societatea X si nici nu rezulta achizitii declarate de la alti parteneri carora le-ar fi subcontract executarea lucrarilor de constructii, in speta.

-s-a constatat ca Societatea X a dedus TVA in luna iunie 2013, in conditiile in care in luna respectiva nu a fost achitata integral catre Societatea I contravaloarea facturii fiscale, care a aplicat, in perioada respectiva sistemul "TVA la incasare" si care, a colectat TVA doar in lunile in care a încasat contravaloarea facturii respective.

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a dedus eronat TVA in luna iunie 2013, in conditiile in care platile au fost efectuate pe parcursul lunilor iunie 2013, iulie 2013, decembrie 2013 si respectiv aprilie 2014.

-din informatiile existente in baza de date ANAF, rezulta ca sumele declarate de Societatea I in declaratiile privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112) depuse in anul 2013 este de.. lei, suma nesemnificativa care nu acopera fondul de salarii si quantumul contributiilor salariale inscrise in situatia de lucrari regasita la Societatea X, ca document justificativ la factura, in care sunt inscrise prestarile de servicii in speta, potrivit contractului incheiat.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Societatea I a avut ca obiect principal de activitate "*Agentii imobiliare*" pentru care a depus declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial, angajatii societati potrivit aplicatiei informatice "Revisal" incadrati ca si ambalatori de produse, nu ar fi avut posibilitatea sa presteze lucrari de constructii, mai ales la nivelul sumelor inregistrate in evidenta contabila a Societatii X.

Astfel, pentru lucrarile de constructii inregistrate in evidenta contabila si fiscala ale Societatii X in luna iunie 2013 (baza impozabila) aferent carora a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata, nu se face dovada ca acestea ar fi fost efectuate de Societatea I.

In ceea ce priveste relatia cu Societatea L, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre cele doua societati a fost incheiat Contractul de subantrepriza, obiectul contractului fiind:

" Subantreprenorul se obliga sa execute si sa finalizeze lucrarea de constructii la Cetate, ..., subantreprenorul se obliga sa execute si sa finalizeze lucrarea asa cum este prevazut in graficul de executie ..." iar pretul contractului este de.. la care se adauga TVA. Durata contractului este februarie2012-august 2012.

In baza acestui contract a fost emisa factura ;potrivit specificatiilor inscrise in situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturi de Societatea L reiese ca valoarea din factura reprezinta manopera (in cea mai mare pondere), precum si cheltuieli directe cu contributi salariale si profit (in pondere nesemnificativa).

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-Societatea L este radiata, nu a avut angajati in domeniul constructiilor, obiectul de activitate fiind „Hoteluri si alte facilitati de cazare similare (cod CAEN 5510)”, iar potrivit aplicatiei informatice "Revisal" acesta societate a avut angajati in domeniul hotelier (camerista hotel, muncitor necalificat la ambalarea produselor solide si semisolide si responsabil afacere).

-s-a constatat faptul ca Societatea L a fost înregistrata in scopuri de TVA pana la data de 27.11.2013.

-reprezentantul legal al Societatii L este doamna X (asociat unic si administrator).

-din informatiile existente in baza de date ANAF, rezulta ca sumele declarate de Societatea L in *Declaratiile* privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112) depuse in anul 2013 sunt nesemnificative si nu acopera fondul de salarii si cuantumul contributiilor salariale inscrise in situatia de lucrari regasita la Societatea X, ca document justificativ la factura in care sunt inscrise prestarile de servicii, potrivit contractului mentionat mai sus.

-s-a constatat ca Societatea L nu a declarat in declaratiile informative 394 in perioada derularii contractului cu Societatea X, achizitii de la alte societati la nivelul sumelor facturate la Societatea X si achitate integral de beneficiar, pentru a face dovada ca lucrarile in speta ar fi fost executate de subcontractanti si nici nu rezulta faptul ca ar fi achizitionat materiale de constructii de la furnizori cu obiect de activitate in domeniul comercializarii materialelor de constructii, la nivelul operatiunilor respective.

-din Raportul de inspectie fiscala intocmit de inspectori din cadrul A.J.F.P la Societatea L, rezulta ca aceasta societate a avut activitate economica (potrivit obiectului de activitate declarat) in domeniul hotelier, prin constructia si functionarea unei pensiuni turistice; organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu a avut activitate in domeniul constructiilor si nici angajati in acest domeniu.

-in anul 2012, singurul client si singura livrare declarata de Societatea L, in declaratia Informativa 394 si in decontul de TVA aferent lunii septembrie 2012, este in valoare totala de... (valoare cu TVA), inscrise in factura fiscala emisa catre Societatea X, pentru care a depus declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Societatea L a desfasurat activitate in domeniul hotelier pentru care a depus declaratii de impozite si taxe la organul fiscal teritorial, angajatii acestei societăți potrivit aplicatiei informatice "Revisal" fiind incadrati ca si lucratori in domeniul hotelier.

Astfel, pentru lucrarile de constructii inregistrate in evidenta contabila si fiscala a Societatii X in luna septembrie 2012, nu se face dovada ca acestea ar fi efectuate de Societatea L.

Mai mult, din verificarile efectuate de catre organele de inspectie fiscala rezulta ca intre cele trei societati exista relatii de afiliere, fiind aceiasi asociati/administratori cu grade de rudenie, societati care figureaza ca ar fi prestat lucrarile de constructii catre beneficiarul X.

In ceea ce priveste relatia cu T, organele de inspectie fiscala au constatat ca in speta a fost incheiat Contractul de vanzare-cumparare intre Societatea X (cumparator) si T (vanzator), iar obiectul contractului il reprezinta:

"... *Construire pensiune turistica si anume vanzarea si montarea de ferestre de lemn (geam termopan cu tamplarie de lemn), usi exterioare din lemn*" iar pretul convenit pentru îndeplinirea contractului este.., la care se adauga TVA; durata contractului este aprilie 2015- iunie 2015.

In baza contractului, T a emis factura fiscala, reprezentând, potrivit specificatiilor inscrise „*Avans lucrare conform contract*” si respectiv factura fiscala reprezentand potrivit specificatiilor inscrise „*Confectionat elemente din lemn masiv*”

Facturile fiscale au fost înregistrate in evidenta contabila a Societatii X dupa cum urmeaza: suma de ... in contul 409 "Avans furnizori", suma de ... in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" ,precum si in contul 4426 "TVA deductibila".

Organele de inspectie fiscala nu au mai identificat alte facturi in relatia cu T.

Potrivit specificatiilor inscrise in situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii

facturilor emise de T, reiese ca valoarea din facturi reprezinta manopera (in cea mai mare pondere), precum si cheltuieli directe cu contributi salariale si profit (in pondere nesemnificativa).

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca T este contribuabil activ la data controlului, dar nu a depus niciodată deconturi de TVA, declaratii fiscale si nici nu a avut angajati; s- a constatat faptul ca T era inregistrata in scopuri de TVA in perioada aprilie-noiembrie 2015, perioada in care a fost emisa factura cu TVA catre Societatea X iar dupa anularea codului de TVA de organul fiscal teritorial, Societatea X nu a mai realizat tranzactii economice cu T, in conditiile în care valoarea stipulata in contractul încheiat între parti este de...,la care se adauga TVA.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca T potrivit aplicatiei informatice "Revisal" nu a avut angajati, astfel ca, nu poate justifica prestarea de servicii facturata catre Societatea X.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru lucrarile de constructii inregistrate in evidenta contabila si fiscala a Societatii X in lunile aprilie 2015 si decembrie 2015 aceasta societate a dedus cheltuieli (cont 628) si TVA, pentru care nu face dovada ca serviciile ar fi efectuate de catre T.

In ceea ce priveste relatia cu G organele de inspectie fiscala au constatat ca in speta a fost incheiat Contractul care are ca obiect " Lucrari de tinichigerie, reabilitari termice blocuri si unitati de invatamant " respectiv Contractul care are ca obiect "*Lucrari de tinichigerie pentru punctele de lucru ale beneficiarului* "; preturile convenite pentru îndeplinirea obiectului contractelor mentionate mai sus sunt prevazute in situatia anexa, la fiecare contract.

In baza acestor contracte, au fost emise facturile (baza impozabila), reprezentand potrivit specificatiilor inscrise prestari servicii in domeniul constructiilor.

Facturile fiscale au fost înregistrate in evidenta contabila a Societatii X, in contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terii”, in perioada mai 2012-octombrie 2015.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca G este contribuabil activ la data controlului, nu a fost niciodata inregistrata in scopuri de TVA, nu a depus niciodata declaratii fiscale si nu a avut angajati.

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru achiziitiile reprezentand lucrarile de constructii inregistrate in evidenta contabila si fiscala a Societatii X in perioada mai 2012-octombrie 2015 nu se face dovada ca acestea ar fi efectuate de G.

Urmare analizei efectuate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca desi, Societatea X a incheiat in perioada verificata contracte pentru lucrarile de constructii inscrise in facturi fiscale, devize de lucrari sau situatii de lucrari acceptate de catre beneficiar, aceste lucrari nu au fost executate de societatile mentionate mai sus, prin angajatii sai sau prin subantreprenori deoarece manopera evidentiata in devize si situatii de lucrari ca fiind cheltuieli indirecte si cheltuielile cu salariile personalului care ar fi prestat aceste lucrari, precum si contributiile sociale datorate de angajator pentru forta de munca utilizata (aferinta manoperei), nu se regaseste in declaratii fiscale (D112) depuse la organul fiscal de aceste societati prestatoare.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului au fost solicitate explicatii scrise cu privire la operatiunile derulate cu prestatorii de servicii mai sus enumerati , insa pana la finalizarea actului de control reprezentantul legal al Societatii X nu a comunicat raspuns, la întrebările formulate in nota explicativa înregistrata la societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidentele contabile ale Societatii X, a cheltuielilor precum si deducerea TVA aferenta in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizor Societatea I, Societatea L, T, G, au avut ca scop

diminuarea rezultatelor fiscale ale societatii contestatoare pentru perioada aprilie 2012 - decembrie 2015, respectiv diminuarea obligatiilor de plata la bugetul de stat constand in impozit pe profit si TVA.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata , iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ, au stabilit suplimentar impozit pe profit.

b).-impozit pe profit stabilit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorul PFA;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala, au constatat ca Societatea X, in perioada iunie 2012-septembrie 2012, a inregistrat in evidenta contabila, achizitii de prestari servicii in baza facturilor emise de furnizorul PFA reprezentand contravaloare lucrari de prestari servicii efectuate la Gradina Zoologica.

Cu ocazia controlului încrucisat efectuat in relatia cu SC X, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca PFA se gaseste in imposibilitatea prestarii serviciilor facturate deoarece nu are angajati, nu detine mijloace fixe proprii, nu achizitioneaza materiale si nu prezinta situatii de lucrari pentru serviciile prestate.

Totodata, cu ocazia inspectiei fiscale anterioare organele de control au constatat ca lucrarile de constructii nu sunt probate cu documente justificative, respectiv datele inscrise in facturile de achizitii nu concorda cu realitatea, intrucat reprezentantul PFA nu poate pune la dispozitie documente justificative respectiv: facturile fiscale, devize, situatii de lucrari, state de plata, facturi de achizitii de materiale, etc.), in baza carora Societatea X a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea achizitiilor in speta. Situatia respectiva este confirmata in nota explicativa data de reprezentantul PFA, cu ocazia controlului încrucisat ce a vizat relatia economica cu Societatea X.

Dupa finalizarea inspectiei fiscale anterioare, s-a constatat faptul ca achizitiile in care sunt inscrise lucrarile de constructii in speta, care au fost facturate initial fara TVA (intrucat furnizorul nu era înregistrat in scopuri de TVA la data emiterii facturilor initiale), au fost stornate ulterior de PFA si refacturate cu TVA, intrucat PFA a devenit plătitor de TVA, începând cu luna septembrie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din totalul cheltuielilor (cont 628) înregistrate in evidenta contabila in lunile iunie 2012 si septembrie 2012, Societatea X a stornat suma (cont 628), iar diferenta este inclusa in continuare pe cheltuieli de exploatare (cont 628) deductibile fiscal.

Urmare refacturarii lucrarilor de catre PFA cu TVA, s-a constatat ca TVA aferenta acestor facturi este dedusa in continuare de Societatea X, in conditiile in care cu ocazia inspectiei fiscale anterioare s-a constatat faptul ca aceste operatiuni nu au la baza documente justificative, in sensul ca înscrisurile din facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea din prisma furnizorului (PFA).

In conditiile date, in timpul controlului au fost solicitate explicatii scrise cu privire la operatiunile derulate cu PFA, insa pana in finalizarea actului de control reprezentantul legal al Societatii X nu a comunicat un raspuns, la întrebările formulate in nota explicativa inregistrata la societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in baza facturilor emise de furnizorul PFA, in luna septembrie 2012, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal (cont 628) si TVA, fara a avea la baza documente justificative întocmite potrivit legii, in sensul ca operatiunile înscrise in facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea.

Astfel in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la

deductibilitate cheltuielile iar in conformitate cu prevederile art.17, art.19 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

c).impozit pe profit stabilit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de Societatea S;

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a inregistrat in evidentele contabile , in baza facturii reprezentand contravaloare "placa alveolara" emisa de Societatea S, cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila.

Din informatiile existente in baza de date ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatii S i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu luna februarie 2016 iar din luna iulie 2016 aceasta devine contribuabil inactiv urmare neindeplinirii obligatiilor declarative.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X nu a declarat in declaratia informativa formular 394 aferenta lunii octombrie 2016, contravaloarea achizitiilor efectuate de la Societatea S.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.25 alin.(4) lit.j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile iar in conformitate cu prevederile art.17, art.19 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar ,pe anul 2016, impozit pe profit.

d).-impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu amortizarea unui imobil ;

In perioada aprilie 2012-decembrie 2016, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila cu titlu de cheltuieli deductibile fiscal (cont 6811) suma reprezentand amortizarea unui apartament achizitionat de la o persoana fizica in baza contractului de vanzare-cumparare, imobil inregistrat in evidenta contabile in contul 212 " Constructii" la valoarea de inventar la care se adauga si valoare cu modernizarea imobilului; valoare imobilului este de.. pentru care societatea a inregistrat lunar cheltuieli cu amortizarea , pe perioada 01.04.2012-31.12.2016.

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat cu societatea nu a inregistrat la ORC si nu a anuntat la organul fiscal teritorial faptul ca la aceasta adresa ar exista un punct de lucru si mai mult nu a facut dovada ca imobilul in cauza a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii.

Avand in vedere prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si dispozitiile pct.70² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 , aprobate prin H.G. nr.44/2004 , coroborat cu dispozitiile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea iar in temeiul art.17, art.19 din Codul fiscal au stabilit impozit pe profit suplimentar.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca aceasta se compune din :

a).- TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorii: Societatea I, Societatea L, T, G, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea contestatoare prin documentele prezentate nu justifica ca serviciile au fost prestate efectiv de acesti prestatori de servicii.

Dupa cum s-a aratat si la cap."Impozit pe profit" , pe perioada 2012-2015, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de servicii de la societatile I, L, T, G, din care TVA in valoare ... , avand la baza documente care nu probeaza efectuarea operatiunilor de aceste societati.

Urmare analizei efectuate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca desi, Societatea X a incheiat in perioada verificata contracte pentru lucrarile de constructii inscrise in facturi fiscale, devize de lucrari sau situatii de lucrari acceptate de catre beneficiar, aceste lucrari nu au fost executate de societatile mentionate mai sus, prin angajatii sai sau prin subantreprenori deoarece manopera evidentiata in devize si situatii de lucrari ca fiind cheltuieli indirecte si cheltuieli cu salariile personalului care ar fi prestat aceste lucrari, precum si contributiile sociale datorate de angajator pentru forta de munca utilizata (aferinta manoperei), nu se regaseste in declaratii fiscale (D112) depuse la organul fiscal de aceste societati prestatoare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidentele contabile a facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii, care au inscrise la rubrica "furnizor" Societatea I, Societatea L, T si G, au avut ca scop diminuarea TVA datorata bugetului de stat pe perioada aprilie 2012 - decembrie 2015.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatile I, L, T, G, in conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe acesta perioada, precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv deciziile Curtii Europene de Justitie in cauzele C-439/04, si C-440/04 Axel Kittel si Recolta Recycling, C-285/2011 Bonik Eood.

b).-TVA deductibila inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi emise de contribuabili inactivi;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a inregistrat in evidentele contabile in lunile mai 2016 si iunie 2016 TVA deductibila in baza unor facturi emise de furnizori declarati inactivi astfel:

-TVA deductibila a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea S.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza facturii reprezentand contravaloare "placa cauciuc".

Dupa cum s-a aratat si la capitolul "impozit pe profit" urmare analizarii informatiilor din baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatii S i s-a anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA incepand cu luna februarie 2016 iar incepand cu luna iulie 2017 devine contribuabil inactiv urmare neindeplinirii obligatiilor declarative.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data emiterii facturilor catre Societatea X, Societatii S nu era inregistrata in scopuri de TVA.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca Societatea X nu a declarat in declaratia informativa formular 394 achizitiile din luna septembrie efectuate de la Societatea S iar Societatea S nu a declarat livrarile efectuate catre X, aceasta avand codul de inregistrare in scopuri de TVA anulat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in speta nu au fost respectate prevederile art.299 alin.(1) lit.a)-b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au respins la deductibilitate TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi emise de un contribuabil inactiv.

c)-TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de PFA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea contestatoare nu probeaza cu documente ca serviciile au fost prestate efectiv;

Dupa cum s-a aratat si la capitolul "Impozit pe profit" urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iunie 2012- septembrie 2012, Societatea X a inregistrat in evidenta contabila achizitii de servicii reprezentand prestari de servicii la

Gradina Zoologica, in baza unor facturi a caror emitent este PFA.

Cu ocazia controlului încrucișat efectuat in relatia cu SC X, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca PFA se gaseste in imposibilitatea prestarii serviciilor facturate deoarece nu are angajati, nu detine mijloace fixe proprii, nu achizitioneaza materiale si nu prezinta situatii de lucrari pentru serviciile prestate.

Totodata, cu ocazia inspectiei fiscale anterioare organele de control au constatat ca lucrarile de constructii nu sunt probate cu documente justificative, respectiv datele inscrise in facturile de achizitii nu concorda cu realitatea, intrucat reprezentantul PFA nu poate pune la dispozitie documente justificative respectiv: facturile fiscale, devize, situatii de lucrari, state de plata, facturi de achizitii de materiale, etc.), in baza carora Societatea X a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea achizitiilor in speta. Situatia respectiva este confirmata in nota explicativa data de reprezentantul PFA, cu ocazia controlului incrucisat ce a vizat relatia economica cu Societatea X.

Dupa finalizarea inspectiei fiscale anterioare, s-a constatat faptul ca achizitiile in care sunt inscrise lucrarile de constructii in speta, care au fost facturate initial fara TVA (intrucat furnizorul nu era înregistrat in scopuri de TVA la data emiterii facturilor initiale), au fost stornate ulterior de PFA si refacturate cu TVA, intrucat PFA a devenit platitoare de TVA, începând cu luna septembrie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din totalul cheltuielilor (cont 628) înregistrate in evidenta contabila in lunile iunie 2012 si septembrie 2012, Societatea X a stornat suma (cont 628), iar diferenta este inclusa in continuare pe cheltuieli de exploatare (cont 628) deductibile fiscal.

Urmare refacturarii lucrarilor de catre PFA cu TVA, s-a constatat ca TVA aferenta acestor facturi este dedusa in continuare de Societatea X, in conditiile in care cu ocazia inspectiei fiscale anterioare s-a constatat faptul ca aceste operatiuni nu au la baza documente justificative, in sensul ca înscrisurile din facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea din prisma furnizorului (PFA).

In conditiile date, in timpul controlului au fost solicitate explicatii scrise cu privire la operatiunile derulate cu PFA, in sa pana in finalizarea actului de control reprezentantul legal al Societatii X nu a comunicat un raspuns, la întrebările formulate in nota explicativa inregistrata la societate .

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizorul PFA, in luna septembrie 2012 in conditiile in care prin documentele prezentate nu s-a probat realitatea si legalitatea operatiunilor.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Prin Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere, organul fiscal din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii cu titlu de penalitati de

nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestata de societate;

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X impotriva obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care referitor la aceste obligatii fiscale, organele de inspectie fiscala au formulat Sesizare penala care face obiectului dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal iar actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au intocmit Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, prin care s-au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA care fac obiectul Sesizarii penale intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si transmisa Parchetului de pe langa Tribunal.

Din Procesul verbal atasat Sesizarii penale, cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA rezulta ca urmare verificarii s-a constatat ca pe perioada verificata Societatea X in calitate de antreprenor general a efectuat lucrari de constructii pentru diferite obiective de investitii conform contractelor incheiate cu Primaria, in calitate de beneficiar final.

Societatea X a încheiat cu diversi parteneri economici contracte in antrepriza sau subantrepriza pentru lucrarile de constructii a carui beneficiar final este Primaria, operatiuni economice ce au fost inscrise in facturi fiscale, deize de lucrari sau situatii de lucrari acceptate de catre beneficiarul X si refacturate ulterior Primariei.

Astfel ,organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X a achizitionat servicii de la urmatorii prestatori;

-in baza facturii emisa de Societatea I, societatea contestatoare a achizitionat prestari de servicii;achizitia a fost inregistrata in evidentele contabile astfel: in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " in anul 2013 si in contul 4426"TVA deductibila" si a fost dedusa in perioada iunie 2013-aprilie 2014, pe masura platilor efectuate prin virament bancar de Societatea X catre furnizor, care aplica sistemul "TVA la incasare" in perioada respectiva.

-in baza facturii emisa de Societatea L societatea contestatoare a achizitionat prestari servicii .Achizitia a fost inregistrata in evidentele contabile astfel: suma inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " in trimestrul III 2012 iar suma in contul 4426 "TVA deductibila", societatea exercitandu-si dreptul de deducere integral a TVA in luna septembrie 2012.

-in baza facturii fiscala emisa de T reprezentand contravaloare "Avans lucrare conform contract", societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile suma in contul 409 "Avans furnizori" si in contul 4426"TVA deductibila", TVA fiind dedusa integral in luna aprilie 2015.

Totodata in baza facturii reprezentand contravaloare „Confectionat elemente din lemn masiv”,emisa de T, societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti " si TVA.

Potrivit evidentei contabile (registrul jurnal), Societatea X a achitat integral, prin virament bancar si in numerar contravaloarea facturilor catre T.

-in baza facturilor emise de G reprezentand contravaloare prestari servicii, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli in contul 628" Alte cheltuieli executate de terti " pe perioada mai 2012-octombrie 2015, potrivit fisei furnizorului ; societatea nu a dedus TVA deoarece facturile in cauza nu contin TVA.

Potrivit evidentei contabile (registrul jurnal), in perioada mai 2012-octombrie 2015, Societatea X a achitat integral, in numerar contravaloarea facturilor fiscale emise de prestator.

-in baza facturilor emise de furnizorul PFA, in luna septembrie 2012, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal (cont 628), si TVA, fara a avea la baza documente justificative întocmite potrivit legii, in sensul ca operatiunile înscrise in facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea.

Urmare verificarii tranzactiilor realizate cu prestatorii de servicii organele de inspectie fiscala au constatat ca desi, Societatea X a incheiat in perioada verificata contracte pentru lucrarile de constructii inscrise in facturi fiscale, devize de lucrari sau situatii de lucrari acceptate de catre beneficiar, aceste lucrari nu au fost executate de aceste societati prin angajatii sai sau prin subantreprenori deoarece manopere evidentiata in devize si situatii de lucrari ca fiind cheltuieli indirecte si cheltuielile cu salariile personalului care ar fi prestat aceste lucrari, precum si contributiile sociale datorate de angajator pentru forta de munca utilizata (aferenta manoperei), nu se regaseste in declaratii fiscale (D112) depuse la organul fiscal de aceste societati prestatoare.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului au fost solicitate explicatii scrise cu privire la operatiunile derulate cu prestatorii de servicii mai sus enumerati , insa pana la finalizarea actului de control reprezentantul legal al Societatii X nu a comunicat un raspuns la întrebările formulate in nota explicativa înregistrata la societate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidentele contabile ale Societatii X, a cheltuielilor precum si deducerea TVA aferenta in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizor Societatea I, L, T. G, au avut ca scop diminuarea rezultatelor fiscale ale societatii contestatoare pentru perioada aprilie 2012 - decembrie 2015, respectiv diminuarea obligatiilor de plata la bugetul de stat constand in impozit pe profit si TVA.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de prestatorii de servicii , in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul prevederilor art.17 si art.19 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar impozit pe profit .

De asemenea organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de prestatorii de servicii, in conformitate cu prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2012-2015.

Din Procesul verbal , cu privire la achizitiile efectuate de la PFA , in perioada iunie 2012-septembrie 2012, rezulta ca urmare controlului încrucisat efectuat in relatia cu SC X, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca PFA se gaseste in imposibilitatea prestarii serviciilor facturate deoarece nu are angajati, nu detine mijloace fixe proprii, nu

achizitioneaza materiale si nu prezinta situatii de lucrari pentru serviciile prestate.

Totodata, cu ocazia inspectiei fiscale anterioare organele de control au constatat ca lucrarile de constructii nu sunt probate cu documente justificative, respectiv datele inscrise in facturile de achizitii nu concorda cu realitatea, intrucat reprezentantul PFA nu poate pune la dispozitie documente justificative respectiv: facturile fiscale, devize, situatii de lucrari, state de plata, facturi de achizitii de materiale, etc.), in baza carora Societatea X a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea achizitiilor in speta. Situatiile respective sunt confirmate in nota explicativa data de reprezentantul PFA, cu ocazia controlului incrucisat ce a vizat relatia economica cu Societatea X.

Dupa finalizarea inspectiei fiscale anterioare, s-a constatat faptul ca achizitiile in care sunt inscrise lucrarile de constructii in speta, care au fost facturate initial fara TVA (intrucat furnizorul nu era inregistrat in scopuri de TVA la data emiterii facturilor initiale), au fost stornate ulterior de PFA si refacturate cu TVA, intrucat PFA a devenit plătitor de TVA, începând cu luna septembrie 2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din totalul cheltuielilor (cont 628) înregistrate in evidenta contabila in lunile iunie 2012 si septembrie 2012, Societatea X a stornat suma (cont 628), iar diferenta este inclusa in continuare pe cheltuieli de exploatare (cont 628) deductibile fiscal.

Urmare refacturarii lucrarilor de catre PFA cu TVA, s-a constatat ca TVA aferenta acestor facturi este dedusa in continuare de Societatea X, in conditiile in care cu ocazia inspectiei fiscale anterioare s-a constatat faptul ca aceste operatiuni nu au la baza documente justificative, in sensul ca înscrisurile din facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea din prisma furnizorului (PFA).

Astfel s-a constatat ca Societatea X, in baza facturilor emise de furnizorul PFA, in luna septembrie 2012, a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal (cont 628) si TVA fara a avea la baza documente justificative întocmite potrivit legii, in sensul ca operatiunile înscrise in facturi nu concorda cu realitatea si legalitatea.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de PFA, in conformitate cu prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.17 si art.19 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar pe anul 2012, impozit pe profit.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in anul 2012 in baza facturilor ca fiind emise de PFA in conformitate cu prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe acesta perioada.

Constatarile organelor de inspectie fiscala din Procesul verbal au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA , pe perioada 01.04.2012-30.09.2017.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in speta au fost sesizate organele de cercetare penala fiind intocmit in acest sens Procesul verbal si Sesizarea penala inregistrata la Parchetul de pe langa Tribunal.

La dosarul contestatiei se afla Sesizarea penala inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie fiscala privind Societatea X, formulata de A.J.F.P.- Inspectie Fiscala catre Parchetul de pe Langa Tribunal, in care se specifica faptul ca, potrivit actelor si documentelor puse la dispozitie s-a constatat ca in perioada aprilie 2012-decembrie 2016, societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitii de natura serviciilor in domeniul constructiilor a

caror realitate nu poate fi dovedita. Achizițiile în speta au la baza facturilor fiscale emise de următorii agenți economici .. Verificarile efectuate au scos în evidență faptul că operațiunile înscrise în facturile fiscale în speta nu concorda cu realitatea și legalitatea din prisma furnizorilor în sensul că aceștia se găsesc în imposibilitatea prestării serviciilor facturate la Societatea X deoarece nu aveau angajați, nu detineau mijloace fixe proprii, o parte din aceștia nu au achiziționat materiale și nu au întocmit situații de lucrări pentru toate serviciile prestate, nu au desfășurat activitate în domeniul construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală apreciază că fapta prezentată mai sus ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe Lângă Tribunal s-au preluat constatările înscrise în Procesul verbal precum și în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere și se arată că prejudiciul creat bugetului de stat este în suma totală din care:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;

Procesul verbal a fost atașat Sesizării penale transmisă Parchetului de pe Lângă Tribunal.

Din adresa, transmisă de Parchetul de pe lângă Tribunal rezultă că urmarea Sesizării penale s-a întocmit dosarul care a fost înaintat I.P.J.-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice în vederea efectuării de cercetări față de reprezentantul Societății X sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Din conținutul Sesizării penale transmisă Parchetului de pe Lângă Tribunal, rezultă că ANAF prin A.J.F.P. se constituie parte civilă cu suma reprezentând prejudiciu adus bugetului consolidat al statului .

Societatea X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și solicită admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligațiile fiscale principale în suma totală reprezentând impozit pe profit și TVA, precum și accesoriile aferente acestor debite.

Se reține astfel că, societatea contestă și obligațiile fiscale principale reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, pentru care organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea penală care face obiectul dosarului penal aflat în curs de soluționare pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunal.

În condițiile în care Societatea X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală prin care s-a stabilit în sarcina să plătească obligațiile fiscale de plată reprezentând impozit pe profit și TVA, pentru care ANAF prin A.J.F.P. a transmis actele administrativ fiscale contestate și totodată s-a constituit parte civilă în dosarul, aflat în curs de soluționare la organele de cercetare penală respectiv Parchetul de pe lângă Tribunal în speta, se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) și b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit cărora:

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de

probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savarsirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare reprezentând impozit pe profit și TVA prin Decizia de impunere, contestată de Societatea X și stabilirea caracterului infracțional al faptei savarsite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea depusă judecării, organul de inspecție fiscală înaintând actul de control organelor de urmărire și cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal.

Această interdependență constă în faptul că, Societatea X, pe perioada aprilie 2012-decembrie 2016, a înregistrat în evidențele contabile facturi ca fiind emise de furnizorii.. iar urmărirea verificării s-a constatat că facturile fiscale în speta nu concorda cu realitatea și legalitatea prin prisma furnizorilor în sensul că aceștia se gaseau în imposibilitatea prestării serviciilor facturate către Societatea X deoarece nu aveau angajați nu dețineau mijloace fixe proprii, o parte din aceștia nu au achiziționat materiale și nu au întocmit situații de lucrări pentru toate serviciile prestate, nu au desfășurat activitate în domeniul construcțiilor.

Urmărirea înregistrării în evidențele contabile a unor facturi care nu au calitatea de documente justificative, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de prestatorii de servicii, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar în temeiul prevederilor art.17 și art.19 din același act normativ au stabilit suplimentar impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de prestatorii de servicii, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2012-2015.

Având în vedere că actele administrative fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunal, în vederea efectuării de cercetări față de administratorul statutar al Societății X sub aspectul savarsirii infracțiunii prevăzute de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele administrative de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturei penale.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speta există suspiciuni de evaziune fiscală; ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea duce la o contrarieră între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prioritate de soluționare în speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*

respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

“Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

Se retine ca, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indicilor savarsirii unei infractiuni iar, pe de alta parte solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam, ca si Curtea Constitutionala prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 si Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la exceptia de neconstitucionalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, devenit art.214 alin.(1) lit.a) dupa renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a respins aceasta exceptie, precizand ca:Decizia 449/26.10.2004-*“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală”, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele "indicii" (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că "nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

In Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizeaza:” *In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni, Curtea constata ca aceasta nu infrange dispozitiile constitutionale care consacra prezumtia de nevinovatie. Adoptarea masurii suspendarii este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie suspendarea procedurii administrative nu numai ca se impune dar constituie tocmai expresia aplicarii prezumtiei de nevinovatie a persoanei contestatoare, care isi poate valorifica toate drepturile garantate constitutional, in cadrul unui proces in fata instantelor de judecata.”*

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri

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

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

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

A proceda astfel, ***per a contrario***, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile savarsirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de cercetare penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, identificarea faptasilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată de procedura administrativă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prioritate de soluționare o au organele de urmărire penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestate de societate.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

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

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează ca:

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatii nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

se va suspenda soluționarea contestației formulate de Societatea X împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit și TVA.

2). Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra cheltuielilor cu amortizarea unui imobil, contestat de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu amortizarea imobilului (apartament) în condițiile în care s-a constatat că imobilul în cauză nu a fost utilizat în scopul activității economice a societății iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, în perioada aprilie 2012-decembrie 2016, Societatea X a înregistrat în evidența contabilă cu titlu de cheltuieli deductibile fiscal (cont 6811) suma reprezentând amortizarea unui apartament achiziționat de la o persoană fizică în baza contractului de vânzare-cumpărare, imobil înregistrat în evidența contabilă în contul 212 " Construcții" la valoarea de inventar la care se adaugă și cheltuielile cu modernizarea imobilului.

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea imobilului pe perioada 01.04.2012-31.12.2016, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că bunul imobil a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că are personal angajat din mai multe localități iar unele faze de lucrări necesită program special și prin urmare persoanele care sunt implicate au nevoie de cazare. De asemenea, diversi subcontractori sau delegați de specialitate care rămân perioade limitate de timp în oraș pentru realizarea unor lucrări de asistență în interesul societății au nevoie de cazare.

Totodată societatea contestatoare arată că apartamentul în cauză a fost utilizat drept garanție la DGFP pentru a obține o esalonare la plata datoriilor precum și garanție

pentru contractarea unui credit necesar desfasurarii activitatii curente a societatii.

Pe perioada aprilie 2012-decembrie 2015 ,sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si (3) lit.i) , art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care prevad:

-art.21

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

3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

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

- art. 24

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

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an;[...]

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;[...]

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

La pct 70² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

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

iar la pct. III, anexa 1 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe se prevede :

"5. Pentru perioada în care mijloacele fixe nu sunt utilizate, recuperarea amortizării aferente acestora se va face prin recalcularea cotei de amortizare pe durata normala de utilizare ramasa, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora (...)";

Din prevederile legale enuntate se retine faptul ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si cele reglementate prin actele normative in vigoare, cheltuielile cu amorizarea mijloacelor

fixe au deductibilitate limitate in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal.

Potrivit art.24 din Cod, in cazul constructiilor se aplica metoda de amortizare liniara iar amortizarea se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune .

De asemenea, se retine ca in situatia in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 sunt aplicabile prevederile art.25, art.28 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.25

"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;"

-art.28

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[...]

(5) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;[...]

(6) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.[...]

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5);{...]

k) în cazul în care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna urmatoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală;"

Potrivit prevederilor legale in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, legiuitorul

prevede ca pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice inclusiv cele reglementate prin actele normative in vigoare.

Cu privire la cheltuielile cu amortizarea se retine ca acestea au deductibilitate limitata conform art.28 din Cod si anume in cazul constructiilor se aplica metoda de amortizare liniara iar amortizarea se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amotizabil se pune in functiune.

Se retine ca in cazul in care mijloacele fixe amotizabile sunt trecute in regim de conservare, in functie de politica contabila adoptata, valoarea fiscala ramasa neamotizata la momentul trecerii in conservare se recupereaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare iesirii din conservare si prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

La pct.110 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare pana la data de 31.12.2014, mentinut la pct.238 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"238. - (1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.[...]

(4) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(4¹) Prevederile alin. (4) se aplică și în cazul investițiilor imobiliare pentru care nu au fost găsiți încă chiriași.

(5) O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerea curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

(6) În cazurile menționate la alin. (5), inclusiv în situația prevăzută la pct. 100, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare."

Potrivit prevederilor art.5 din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate:

"În aplicarea Reglementărilor contabile prevăzute la art. 1, entitățile trebuie să dezvolte politici contabile proprii care se aprobă de administratori. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective."

iar la pct.60, pct.61 din același act normativ se prevede:

"60. - (1) Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

(2) Exemple de politici contabile sunt următoarele: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

61. - (1) Administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective."

Din dispozițiile legale enunțate se reține că amortizarea contabilă a imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare iar la stabilirea amortizării imobilizărilor corporale se are în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.

Totodată, din prevederile legale enunțate se reține că în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuielă cu amortizarea sau o cheltuielă corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Se reține că politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale; că și exemple de politici contabile sunt enumerate și alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor, înregistrarea pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că pentru imobilul (apartamentul) achiziționat de la o persoană fizică în baza contractului de vânzare-cumpărare a fost înregistrat în evidența contabilă în contul 212 "Construcții" la valoarea de inventar, la care se adaugă și cheltuielile cu modernizarea imobilului;

Se reține că pe perioada 01.04.2012-31.12.2016 societatea a înregistrat lunar cheltuieli cu amortizarea fără a face dovada că bunul imobil a fost utilizat în scopul desfășurării activității pe perioada verificată.

Din prevederile legale enunțate se reține că amortizarea contabilă se calculează pe baza unui plan de amortizare întocmit pentru intervalul cuprins între data punerii în funcțiune a imobilizărilor corporale și data recuperării integrale a valorii de intrare a acestora. La întocmirea planului de amortizare se are în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de folosire a imobilizărilor corporale.

Luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, se reține că din punct de vedere fiscal, cheltuieli deductibile sunt cele efectuate în scopul desfășurării activității economice inclusiv cele reglementate prin actele normative în vigoare iar cu privire la

cheltuielile cu amortizarea se specifica in mod clar ca acestea au deductibilitate limitata in conformitate cu prevederile art.24 respectiv art.28 din Codul fiscal.

Din prevederile legale mai sus enuntate, aplicabile pe perioada 01.04.2012-31.12.2015, se retine ca amortizarea se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune iar in situatia in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a dovedit cu documente ca pe perioada 01.04.2012-31.12.2015 a utilizat imobilul (apartamentul) in scopul desfasurarii activitatii economice respectiv nu a fost inregistrat ca punct de lucru la ORC si organul fiscal si luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora in situatia in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamortizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferente acestei perioade.

Argumentele societatii contestatoare potrivit carora imobilul a fost utilizat pentru cazarea personalului angajat, a diversilor subcontractori sau delegati de specialitate care raman perioade limitate de timp in oras pentru realizarea unor lucrari de asistenta in interesul societatii, respectiv drept garantie la DGFP pentru obtinerea unei esalonari la plata datoriilor precum si garantie pentru contractarea unui credit necesar desfasurarii activitatii curente a societatii, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu prezinta documente din care sa rezulte acest lucru.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede :

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

d) dovezile pe care se întemeiază;"

iar la art.276 din acelasi act normativ, se prevede:

"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei."

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Mai mult argumentele prezentate de societate in sustinerea acestui capat de cerere au fost prezentate si in raspunsul dat de reprezentantul legal al societatii la intrebarea nr.7 din Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala, inregistrata la societate si avute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea pe perioada verificata.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Astfel, in lipsa unor dovezi obiective argumentele societatii contestatoare vor fi respinse ca neintemeiate.

De asemenea, se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata de societate cu privire la cheltuielile cu amortizarea imobilului, inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.04.2012-31.12.2015, in conditiile in care nu s-a facut dovada ca imobilul in cauza(apartamentul) a fost utilizat in scopul desfasurarii activitatii iar potrivit prevederilor legale in vigoare pe acesta perioada, in situatia in care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel putin pe o perioada de o luna, recuperarea valorii fiscale ramasa neamotizata se efectueaza pe durata normala de utilizare ramasa, incepand cu luna urmatoare repunerii in functiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada 01.04.2012-31.12.2015 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada .

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata si contestatia cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, pe perioada 01.04.2012-31.12.2015, asupra cheltuielilor cu amortizarea.

In ceea ce privesc cheltuielile cu amortizarea imobilului, pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, odata cu intrarea in vigoare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , legiuitorul a prevazut ca in cazul in care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute in regim de conservare, in functie de politica contabila adoptata, valoarea fiscala ramasa neamotizata la momentul trecerii in conservare se recupereaza pe durata normala de utilizare ramasa , incepand cu luna urmatoare iesirii din conservare a acestora , prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In speta, din documentele existente la dosarul contestatiei nu reiese ca imobilul in cauza ar fi fost trecut in conservare , astfel ca cheltuielile cu amortizarea aferenta perioadei 01.01.2016-31.12.2016 sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal in conditiile in care legiuitorul a prevazut ca numai in cazul in care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute in regim de conservare, in functie de politica contabila adoptata, valoarea fiscala ramasa neamotizata la momentul trecerii in conservare se recupereaza pe durata normala de utilizare ramasa , incepand cu luna urmatoare iesirii din conservare a acestora , prin recalcularea cotei de amortizare fiscala.

In acest sens s-a pronuntat si M.F.P.- Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale, prin adresele emise in spete similare.

Prin urmare, contestatia formulata de Societatea X cu privire la cheltuielile cu amortizarea imobilului aflat in patrimoniul societatii, aferente perioadei 01.01.2016-31.12.2016 , va fi admisa avand in vedere prevederile legale aplicabile pe aceasta perioada.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit asupra cheltuielilor cu amortizarea, in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2016, asupra cheltuielilor cu amortizarea, se va admite.

In consecinta, in speta se vor aplica prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

coroborat cu dispozițiile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

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

-se va admite parțial contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea imobilului pe anul 2016; totodată se va anula parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție, cu privire la suma reprezentând impozit pe profit pe anul 2016.

-se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea imobilului pe perioada 01.04.2012-31.12.2015.

3.În ceea ce privește impozitul pe profit precum și TVA, aferente achizițiilor efectuate de la societatea S, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investita sa se pronunte daca Societatea X beneficiaza de dreptul de deducere a TVA precum a cheltuielilor aferente achizițiilor de marfuri de la Societatea S în condițiile în care la data emiterii facturilor furnizorul de marfuri nu era înregistrat în scopuri de TVA iar ulterior acesta a fost declarat inactiv.**

În fapt, în lunile mai, iunie și septembrie 2016, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibile și cheltuieli deductibile fiscal în baza unor facturi emise de furnizorul Societatea S declarat inactiv, astfel:

Urmare verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că Societății S i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu luna februarie 2016 iar începând cu luna iulie 2016 devine contribuabil inactiv urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea S nu a declarat livrările efectuate către X, aceasta având codul de înregistrare în scopuri de TVA, anulat.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Societatea X nu a declarat în declarația informativă formular 394 achizițiile din luna septembrie efectuate de la Societatea S.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA în conformitate cu prevederile art.299 alin.(1) lit.a)-b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.25 alin.(4) j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile iar în conformitate cu prevederile art.17, art.19 din același act normativ au stabilit suplimentar, pe anul 2016, impozit pe profit.

În contestația formulată referitor la tranzacțiile efectuate cu Societatea S, societatea contestatoare susține că nu avea nicio obligație legală să verifice periodic dacă această societate este activă sau nu din punct de vedere fiscal iar reprezentantul legal al acestei societăți nu i-a adus la cunoștință acest fapt.

In drept, la art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, se prevede:

"(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.[...]

(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare."

In materie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

j) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014;"

In materie de TVA sunt aplicabile prevederile art.280, art.281, art.282, art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.280

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.[...]

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare

la data exigibilității taxei."

-art.281

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol."

-art.282

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

-art.297

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei."

-art.299

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1); "

iar la art.319 din același act normativ se prevede:

"(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;"

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

De asemenea, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform art.316 alin.(11) lit.b)-e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unui document emis de un contribuabil declarat inactiv.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din prevederile legale enunțate se reține ca o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei iar condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art.297 și art.299,

mai sus enuntate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in mod eronat Societatea X a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de Societatea S la data la care aceasta era inscrisa ca inactiva in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform Codului de procedura fiscala.

De asemenea, se retine ca in mod eronat societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de Societatea S, pe perioada mai-septembrie 2016, in conditiile in care societatea furnizoare avea anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu luna februarie 2016 iar din luna iulie 2016 aceasta devine contribuabil inactiv.

Prin urmare, in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit, conform prevederilor art.280 din Codul fiscal ,in conditiile in care furnizorul S nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata, acesta nefiind inregistrat in scopuri de TVA.

Astfel, nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru Societatea X in conditiile in care potrivit prevederilor art.297 din Cod, exercitarea dreptului de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Mai mult, facturile emise de furnizorul S nu indeplinesc calitatea de document justificativ in conditiile in care acestea nu contin un cod valid de TVA iar conform prevederilor legale mai sus enuntate pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.319 din Codul fiscal respectiv factura sa cuprinda informatii cu privire la denumirea, numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA al persoanei impozabile care a livrat bunurile.

Cu privire la calitatea de document justificativ la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata,se prevede:

"(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Totodata, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Societatea S nu a declarat livrarile efectuate catre X , rezultand astfel ca acesta nu a colectat si platiti bugetului de stat TVA inscrisa in facturile emise catre beneficiarul X.

De asemenea, s-a constatat faptul ca nici Societatea X nu a declarat in declaratia informativa formular 394 achizitiile din luna septembrie efectuate de la Societatea S.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat.Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA

platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Or, in speta Societatea S nu a colectat TVA , nu a declarat TVA prin Decont de TVA si Declaratiile informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (formular 394), nu a facut plata catre bugetul statului in conditiile in care i s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acesta a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa deduca TVA, pe perioada verificata.

Astfel, in conditiile in care Societatea X a achizitionat bunuri de la furnizorul S caruia i s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu luna februarie 2016 si a devenit inactiv incepand cu luna iulie 2016, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor efectuate de la acest furnizor, avand in vedere prevederile legale enuntate.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia nu avea nicio obligatie legala sa verifice periodic daca societatea furnizoare este activa sau nu din punct de vedere fiscal iar reprezentantul legal al acestei societati nu i-a adus la cunostinta acest fapt, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care datele despre starea contribuabililor respectiv calitatea de platitor de TVA a acestora , sunt date publice care pot fi accesate atat pe site-ul Ministerului Finantelor Publice , Agentia Nationala de Administrare Fiscala cat si prin VIES-Validarea numarului de inregistrare pentru TVA.

La art. 316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

"(15) A.N.A.F. organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul A.N.A.F. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la alin. (11). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (6) și (8) de la data prevăzută la alin. (11) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (7) și (9) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată."

In speta isi gaseste aplicabilitate si principiul de drept "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" potrivit caruia nimeni nu poate sa obtina foloase invocand propria

culpa privind necunoasterea legii si nici sa se apere valorificand un asemenea temei.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata precum si faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat argumente care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2016 iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar, pe anul 2016.

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat TVA inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi emise de furnizorul S, pe perioada mai-septembrie 2016, caruia i s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu luna februarie 2016 si a devenit inactiv incepand cu iulie 2016.

In consecinta, in temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala ,coroborat cu dispozitiile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

4).In ceea ce privesc accesoriile stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat accesoriile, stabilite de plata prin actele administrativ fiscale contestate.**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , organul fiscal din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite, pe perioada 25.07.2012-29.09.2017, asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA, individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, organul fiscal din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii cu titlu de penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca penalitatile de nedeclarare au fost stabilite pe perioada 25.04.2016-29.09.2017 asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Pe perioada 25.07.2012-31.12.2015, obligatiile fiscale accesorii au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul

de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada, care prevad:

-art.119

"1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 25.07.2012-28.02.2014

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-pe perioada 01.03.2014-31.12.2015

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-art.120¹

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale."

-pe perioada 25.07.2012-30.06.2013

"2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

-pe perioada 01.07.2013-31.12.2015

"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Pe perioada 01.01.2016-29.09.2017, sunt incidente dispozițiile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

-art.174

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.176

“(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Cu privire la penalitățile de nedeclarare, acestea au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Totodată, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de către contribuabil și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08 % pe fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Având în vedere că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar accesoriile în cauză au fost stabilite asupra obligațiilor fiscale individualizate de plată prin Decizia de impunere, contestată de societate, analizată prin prezenta decizie, pentru care cu privire la suma totală reprezentând impozit pe profit și TVA s-a dispus suspendarea soluționării contestației până la soluționarea definitivă a dosarului penal, cu privire la impozitul pe profit s-a admis contestația, cu privire la impozitul pe profit și TVA s-a respins ca neîntemeiată contestația, în conformitate cu prevederile art.277, art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” contestația formulată de Societatea X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, va fi ;

-suspendată soluționarea contestației cu privire la dobânzile și penalitățile de

intarziere aferente impozitului pe profit;

-suspendata solutionarea contestatiei cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

-respinsa ca neintemeiata contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit;

-respinsa ca neintemeiata contestatia cu privire la dobanzile aferente TVA;

-admisa contestatia cu privire la dobanzile aferente impozitului pe profit;

Totodata se va anula partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la dobanzile aferente impozitului pe profit.

Cu privire la contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca penalitatile de nedeclarare au fost stabilite asupra debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere, contestata de societate, analizata prin prezenta decizie, pentru care cu privire la suma reprezentand impozit pe profit s-a admis contestatia iar cu privire la impozitul pe profit si TVA s-a respins contestatia, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si potrivit principiul de drept "accessorium sequitur principale" va fi:

-respinsa ca neintemeiata contestatia cu privire la suma reprezentand penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

-respinsa ca neintemeiata contestatia cu privire la suma reprezentand penalitati de nedeclarare aferente TVA;

-admisa contestatia cu privire la suma reprezentand penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

Totodata, se va anula partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare cu privire la suma reprezentand penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 si art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;

-TVA;

-dobanzi aferente impozitului pe profit;

-penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

-dobanzi aferente TVA;

-penalitati de intarziere aferente TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va sesiza

organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu prevederile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- penalitati de nedeclarare aferente TVA;

3. Admiterea partiala a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

Totodata se va anula partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice cu privire la impozitul pe profit, Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere cu privire la dobanzile aferente impozitului pe profit si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare cu privire la penalitatile de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.