



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48

## **DECIZIA NR.145/ 2014**

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. SRL din .X. – în insolvență**  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.**907915/11.12.2013**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.907915/11.12.2013 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL – în insolvență** cu sediul în .X., str..X. nr..X., ap..X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată prin administrator special .X. conform Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor nr..X./2013, aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2013* act administrativ fiscal emis de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., privind suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere.**

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a deciziei de impunere contestate, respectiv **18.10.2013**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **15.11.2013**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL in insolventa.**

***1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, societatea susține următoarele:***

1. În ceea ce privește impozitul pe profit:

a) organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au recunoscut ca și cheltuieli deductibile, cheltuielile cu amortizarea pentru o serie de mijloace fixe care au fost considerate că nu servesc activității societății, respectiv televizoare .X. cu valoare cuprinsă între .X. – .X. euro și cadă hidromasaj. Societatea contestată precizează ca acestea servesc activității societății la locația unde societatea desfășoară activități de închiriere a camerelor de tip „X.”.

De asemenea, contestata susține că organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2009 și 2012 ar fi înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim prevăzut de lege, rezultând cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei aferente anului 2009 și .X. lei în anul 2012, fiind încălcate prevederile art.24 alin.6 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestata precizează că erorile contabile sesizate în anul 2012 cu înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea aferentă anilor precedenți a fost corectată, iar includerea în cheltuielile exercițiului curent a amortizărilor anilor precedenți nu a prejudiciat statul, ci societatea a fost cea păgubită prin plăți suplimentare la impozitul pe profit.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au explicat în mod concret modul de calcul pentru fiecare mijloc fix și pentru clasele 2131, 2132 și 214.

b) în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei (.X.+X.) stabilite cu descarcarea din gestiune a valorii clădirii la valoarea reevaluată, urmare vânzării imobilului situat în .X., str. .X., nr..X., contestata susține că reținerile organului de inspecție fiscală nu sunt conforme cu realitatea, invocând în susținere prevederile art.134, art.141 și art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la exigibilitatea TVA, operațiunile scutite de TVA și corectarea documentelor, consemnând faptul că TVA colectată aferentă vânzării efectuate a fost înregistrată în decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013.

c) referitor la suma de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli cu achiziția materialelor de construcție utilizate pentru realizarea unui obiectiv de investiții situat în .X., str. .X., nr..X., cheltuieli ce urmează a fi recuperate concomitent cu amortizarea construcției, contestatara susține că *“organul fiscal constată în mod netemeinic faptul că amenajările efectuate la imobilul situat în str. .X. nr..X., .X., nu reprezintă amenajări de tipul ”reparațiilor curente””*.

d) în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu deplasările interne și externe ce au fost stabilite ca fiind nedeductibile de către organele de inspecție fiscală pentru perioada 2008 - 2011, contestatara precizează că a dat dovadă de bună credință, cheltuielile fiind efectuate în beneficiul societății pentru obținerea de venituri, în condițiile în care societatea are obligația de a plăti taxe și impozite și nu de a obține profit.

e) în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând venituri suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală urmare vânzării a .X. autoturisme la o valoare mult inferioară față de valoarea de achiziție sau de valoarea rămasă de amortizat și pentru care nu au fost prezentate documente referitoare la valoarea de piață a bunurilor vândute, contestatara susține că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu fac referire la mărimea veniturilor în raport cu cheltuielile efectuate, fapt pentru care nu poate fi reîncadrată forma unei tranzacții dacă aceasta are deja un scop economic.

Contestatara invocă în susținere prevederile art.126, art.128 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la operațiunile impozabile, livrări de bunuri și baza de impozitare a TVA, consemnând faptul că contestatara era obligată să colecteze TVA înscrisă în factura de vânzare.

f) în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor de prestări servicii consultantă efectuate de la SC .X. SRL .X., contestatara precizează că a prezentat contractul încheiat între părți, în copie xerox, și nu este obligată să dovedească că înscrisul nu corespunde realității, ci această obligație revine organului fiscal.

g) în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în suma de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală în baza documentelor care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, contestatara susține că nu contribuabilul este obligat să dovedească că înscrisul nu corespunde realității, ci organul fiscal.

h) în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente unor facturi emise de către societăți afiliate (SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X.) și neprezentate organelor de inspecție fiscală, cu excepția facturii nr..X./2011 emisă de SC .X. SRL .X. prezentată cu ocazia exprimării punctului de vedere, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au făcut presupuneri lipsite de fundament, contestând realitatea unui

fenomen economic fără a verifica documentele financiar-contabile ale vânzătorului și fără a avea argumente legale în favoarea sa.

Contestatară invocă în susținere prevederile art.126, art.127, art.128, art.145, art.134<sup>2</sup>, art.145, art.155 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi legale aplicabile în sfera TVA, consemnând faptul că contestatară a achiziționat marfă în vederea revânzării, deci în folosul unor operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

**i)** în ceea ce privește diminuarea veniturilor societății cu suma totală de .X. lei, aferente prestațiilor de închiriere a camerelor în regim “.X./X.” întrucât nu a fost prezentat certificatul emis de Ministerul Turismului – Autoritatea .X. care să justifice facturarea prestațiilor, contestatară precizează că reținerile organului de inspecție fiscală sunt netemeinice, în condițiile în care societatea are cod CAEN “*alte servicii de cazare*”.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

**a)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcție efectuate în baza a .X. facturi emise de .X. societăți comerciale din localitățile .X. și .X., jud. .X., societatea precizează că acestea reprezintă facturi de avans, că a depus plângere pentru înșelaciune împotriva reprezentanților legali ai acestor societăți, precum și faptul că organul fiscal s-a pronunțat intempestiv și prematur față de aceste operațiuni comerciale.

**b)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de prestări servicii de consultanță în construcții de la SC .X. SRL .X., contestatară precizează că a prezentat .X. contracte comerciale în copie xerox, precum și faptul că nu contribuabilul are obligația dovedirii că înscrisul prezentat nu corespunde realității, ci organul de inspecție fiscală.

**c)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de către SC .X. SRL .X., contestatară menționează că din omisiune nu a fost înregistrată factura de stornare nr..X./2009 care stornează integral factura nr..X./2009, întrucât departamentul contabil nu a deținut originalul, aceasta fiind la dosarul contestației la executare ce formează dosarul nr..X./2011 aflat pe rolul Judecătoriei .X..

**d)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă facturilor reprezentând deplasări interne și externe, contestatară menționează că organele de inspecție fiscală au stabilit nelegal TVA nedeductibilă întrucât cheltuielile aferente acestei taxe au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, motiv pentru care TVA dedusă este deductibilă.

**e)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de avans emise de către societăți afiliate societății, contestatară menționează că deducerea TVA nu este condiționată de efectuarea plății.

**f)** în ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală întrucât societatea nu a prezentat documente

care să îndeplinească calitatea de document justificativ, contestatara susține că prezentarea contractelor în copie xerox nu prezintă relevanță.

Totodată societatea menționează că unele facturi au fost înregistrate eronat în jurnalele de cumpărări, respectiv cu alt număr și un alt furnizor, precum și faptul că a fost identificată o factura care inițial nu a fost prezentată organelor de inspecție fiscală.

g) în ceea ce privește TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă vânzării clădirii către SC .X. SA .X., conform facturii nr..X./2011, contestatara menționează că operațiunea este scutită de TVA și nu a depus notificare privind opțiunea de taxare a operațiunii de vânzare a imobilului, în condițiile în care TVA a fost colectată de către societate prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013.

Referitor la neregulile semnalate de către organele de inspecție fiscală referitoare la achiziția unui teren situat în jud..X., loc. .X., contestatara menționează că a considerat achiziția terenului ca fiind o investiție bună care aducea în patrimoniul societății un teren aflat într-o zonă în plină dezvoltare, pentru care toate operațiunile contabile au fost înscrise în contabilitate.

Referitor la neregulile de contabilitate constatate, contestatara precizează faptul că a angajat cu contract de muncă sau de prestări servicii persoane calificate în funcția de contabili, astfel încât nu se poate reține culpa administratorului, întrucât s-a apelat la personal calificat.

Față de cele de mai sus **SC .X. SRL** solicită revocarea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., privind suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata,
- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei – penalitati de intarziere,
- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei – penalitati de intarziere.

**II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:**

1. În ceea ce privește impozitul pe profit (perioada 01.01.2007-31.12.2012) organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) SC .X. SRL .X. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim prevăzut de lege, rezultând o diferență

nedeductibilă fiscal aferentă cheltuielii cu amortizarea în sumă totală de **.X. lei** aferentă anului fiscal 2009 și **.X. lei** aferentă anului fiscal 2012, în baza prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(7) și alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile HG nr.2139/2004 modificat și actualizat prin HG nr.1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv nu a calculat amortizări lunare ținând cont de duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe prevăzute de lege, precum și de încadrarea acestora în conformitate cu catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr.2139/2004 cu modificările și completările ulterioare.

**b)** Societatea a vândut către SC **.X. SA .X.**, un imobil constând în construcție și teren în suprafață de **.X. mp**, proprietate personală, situat pe str. **.X. nr..X., .X. (actual str..X. nr..X.)**, nr.cadastral **.X.**, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..**X./2011** și a facturii nr..**X./2011**, prețul de vânzare fiind de **.X. euro plus TVA**, respectiv **.X. lei** și **.X. lei TVA**.

Valoarea de inventar a imobilului la data de 01.01.2008 a fost de **.X. lei**. În decursul anului 2009, societatea a procedat la reevaluarea mijloacelor fixe, imobile aflate în patrimoniul societății, iar valoarea rezultată în urma reevaluării imobilului a fost de **.X. lei** aferentă imobilului propriu-zis și de **.X. lei** aferentă terenului aferent construcției.

În decursul anilor 2009, 2010 și ianuarie 2011-august 2011 societatea nu a înregistrat raportul de reevaluare, iar în data de **.X./2011** a vândut imobilul, prețul de vânzare fiind de **.X. lei** și **.X. lei TVA**.

Societatea nu a înregistrat în momentul vânzării, factura emisă către beneficiar, aceasta fiind înregistrată doar la data de **.X./2011**, înregistrarea contabilă efectuată fiind: **.X. «Debitori diverși » = .X. « Venituri din cedarea activelor » = .X. lei**.

La data vânzării imobilului valoarea neamortizată a imobilului era de **.X. lei**, iar diferența de **.X. lei** înregistrată în contul **.X. «Cheltuieli privind activele cedate»**, reprezentând descărcarea de gestiune a valorii clădirii la valoarea reevaluată, neînregistrată în evidența contabilă decât ulterior vânzării.

Suma de **.X. lei** a fost stabilită ca fiind cheltuiala nedeductibilă la calculul bazei impozabile aferente impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2011, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, iar corectarea erorilor se efectuează în conformitate cu prevederile pct.63 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr.3055/2009.

Totodată, suma totală de **.X. lei** reprezentând descărcarea de gestiune înregistrată de societate în anul fiscal 2012 aferentă aceleiași vânzări a imobilului efectuată în baza facturii nr..**X./2011** emisă către SC **.X. SA .X.**, nu a fost recunoscută de către echipa de inspecție fiscală ca și cheltuială deductibilă aferentă anului fiscal 2012, în baza aceluiași prevederi legale.

În ceea ce privește impozitarea surplusului din reevaluare aferent aceluiași imobil, s-a constatat ca în anul fiscal 2011 societatea avea obligația înregistrării sumei totale de .X. lei ca elemente similare veniturilor impozabile și impozitării rezervei la momentul modificării destinației acesteia (respectiv la momentul cedării imobilului), conform prevederilor pct.124 alin.(3), pct.125 alin.(8) din OMFP nr.3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, art.22 alin.(5) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**c)** Societatea a înregistrat în mod eronat în anul fiscal 2009 cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** aferente consumului de materiale ce s-a utilizat pentru realizarea unui obiectiv de investiții situat în .X., str..X., nr..X. ce prezintă destinația .X./X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu reprezintă amenajări de tipul *"reparațiilor curente"*, ci sunt modernizări, astfel diferență aferentă achizițiilor de materiale de construcție utilizate pentru modernizarea bunului imobil în sumă totală de .X. lei, nu reprezintă o cheltuială aferentă anului fiscal 2009, așa cum în mod eronat societatea a considerat-o, aceasta recuperându-se pe calea amortizării construcției, conform art.24, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**d)** Societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli .X. *"Cheltuieli cu transportul"*, .X. *"Cheltuieli cu deplasări, detașări"* și .X. *"Alte cheltuieli cu servicii la terți"* suma totală de **.X. lei** aferentă deplasărilor efectuate, fără a fi prezentate însă documente justificative în acest sens, fapt pentru care organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004, cheltuiala a fost stabilită ca fiind nedeductibilă.

**e)** Societatea a înregistrat în anul fiscal 2009 în evidența contabilă vânzarea unui autoturism către o persoană fizică, la o valoare mult subevaluată a mijlocului fix, pentru care nu a prezentat documente justificative care să ateste valoarea de piață a autoturismului în momentul vânzării, fapt pentru care, conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de **.X. lei**.

**f)** În mod similar, în anul 2008, societatea a înregistrat vânzarea a două autoturisme către două persoane fizice, la valori mult inferioare față de valoarea ramasă de amortizat a mijloacelor fixe, fără a prezenta documente care să ateste valoarea de piață a celor două autoturisme în momentul vânzării, organele de inspecție fiscală stabilind în acest sens venituri impozabile suplimentare în sumă de **.X. lei**.

**g)** Societatea a înregistrat suma de **.X. lei** ca și cheltuială deductibilă aferentă unor facturi emise de SC .X. SRL .X., reprezentând prestații de servicii de consultanță în construcții, fără a prezenta organelor de inspecție

fiscală situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Astfel, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă aferentă anului fiscal 2011.

**h)** Societatea a înregistrat suma de **.X. lei** ca și cheltuială deductibilă aferentă unor facturi emise de SC .X. SRL .X., reprezentând prestații de servicii de amenajare spații verzi pentru un imobil ce nu a aparținut niciodată societății și din exploatarea căruia nu au fost obținute venituri impozabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctul 43, lit.b) din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă aferentă anului fiscal 2010.

**i)** Societatea a înregistrat suma de **.X. lei** ca și cheltuială deductibilă în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege, nu a putut justifica necesitatea efectuării acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, nu a prezentat contracte comerciale și/sau comenzi încheiate cu prestatorii serviciilor, precum și situații de lucrări sau alte documente justificative, etc.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1), alin.4) lit.e), lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 48 din HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă.

**j)** Societatea a înregistrat trei facturi emise de societăți afiliate (SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X.) pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală până la finalizarea inspecției fiscale, documentele justificative și nu a prezentat nici registrele jurnal din care să rezulte înregistrările contabile care au fost efectuate cu ocazia înregistrării acestor facturi în evidența SC .X. SRL .X..

Având în vedere dispozițiile Deciziei nr..X. emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și dispozițiile art.21, alin.(1) și alin.(4), lit.f), organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **.X. lei** este cheltuială nedeductibilă.

**k)** Societatea a înregistrat în mod eronat ca venituri impozabile suma de .X. lei, această sumă reprezentând de fapt TVA ce ar fi trebuit colectată de către societate aferentă unor facturi reprezentând prestări servicii de închiriere spații, pentru care societatea a considerat că acestea sunt asimilate facturilor de cazare în regim hotelier.

Întrucât societatea nu a prezentat certificatul emis de Ministerul Turismului – Autoritatea .X. pentru punctul de lucru situat în .X., str..X., nr..X., care să justifice facturarea prestațiilor efectuate ca fiind în regim hotelier, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor impozabile ale societății cu suma de **.X. lei**.



Urmare stabilirii ca și nedeductibile a cheltuielilor menționate anterior precum și a veniturilor suplimentare/elementelor similare veniturilor stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea influenței acestora asupra fiecarui an fiscal, având în vedere totodata și sumele aferente veniturilor impozabile/cheltuielilor nedeductibile înregistrate de către societate în registrul de evidență fiscală, declarațiile 101 și bilanțele de verificare puse la dispoziție, rezultând impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.2) lit.a) – c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (01.01.2008-28.02.2013), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:**

**a) .X. lei** - reprezintă TVA dedusă de societate din .X. facturi emise sub antetul a .X. societăți comerciale, respectiv SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. reprezentând achiziții de materiale de construcție (dale trotuar, sârmă, oțel beton, șapă autonivelantă, gresie diferite modele, vopsea lavabilă, tablă neagră, etc).

Urmare analizei efectuate asupra elementelor înscrise pe formularele de facturi prezentate în copie xerox de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea prezintă parțial elementele de formă prevazute de art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă în ceea ce privește elementele obligatorii prevăzute de același act normativ referitoare la denumirea și cantitatea bunurilor livrate, acestea nu reflectă fenomene reale, situație în care nu au calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrate în evidența financiar contabilă.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Deciziei nr. 5/2007 emisa de Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și prevederile art.128 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.155 alin.19) lit.h), TVA în suma totală de .X. lei aferentă facturilor emise sub antetul SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. și înregistrate în evidență financiar contabilă a SC .X. SRL .X., a fost stabilită ca și TVA nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală.

**b) .X. lei** – reprezintă TVA dedusă de societate în baza unor facturi emise de SC .X. SRL .X., reprezentând prestații de servicii de consultanță în construcții, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține situații de lucrări/rapoarte de activitate întocmite de prestator sau alte documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate nu probează realitatea fenomenelor înscrise pe cele trei facturi emise de SC .X. SRL .X., nefiind astfel respectate prevederile art.155 alin.(5) lit.k) și lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.11 alin.(1) și (1<sup>2</sup>), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL .X. și înregistrate în evidența financiar contabilă a SC .X. SRL .X. a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca TVA nedeductibilă.

**c) .X. lei** – reprezintă TVA dedusă de societate în baza facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de SC .X. SRL .X., facturi prezentate de SC .X. SRL .X. în copie xerox. Organele de inspecție fiscală au identificat și o factură care stornează integral factura inițială nr..X./2009, respectiv factura nr..X.2009, factură de stornare ce nu a mai fost înregistrată în contabilitatea SC .X. SRL .X.

Temeiul legal care stat la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a sumei de .X. lei ca TVA nedeductibilă este art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 46 alin.(1) din HG nr.44/2004.

**d) .X. lei** – reprezintă TVA dedusă de societate în baza unor facturi ce reprezintă contravaloarea unor deplasări interne și externe, or organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente justificative, respectiv: contracte încheiate cu societățile de turism care să conțină natura serviciilor prestate, precum și detalii referitoare la destinație, persoanele în beneficiul cărora au fost efectuate prestațiile de servicii de turism; ordine de deplasare în original semnate și stampilate la destinație, pentru confirmarea deplasării, copii ale biletelor de avion, documentele de cazare, copii ale oricăror alte documente care atestă necesitatea efectuării deplasărilor.

Organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, au stabilit că suma de .X. lei înregistrată de societate, este TVA nedeductibilă.

**e) .X. lei** – reprezintă TVA dedusă de societate în baza facturilor nr..X./2010 și nr..X./2010 emise de SC .X. SRL .X., prezentând prestații de servicii de amenajare spații verzi pentru un imobil ce nu a aparținut niciodată societății și din exploatarea căruia nu au fost obținute venituri impozabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă TVA nedeductibilă.

**f) .X. lei** - reprezintă TVA dedusă de societate în baza facturilor emise de societățile afiliate SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza unor facturi de avans emise de către societăți din cadrul grupului de firme « .X. », avansuri ce nu au fost achitate de SC .X. SRL .X., și pentru care faptul generator nu a mai avut loc, în unele situații înregistrându-se perioade de timp de aproximativ 5 ani de la data facturării avansurilor.

De asemenea, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei în baza a trei facturi emise de societăți din cadrul grupului de firme « .X. », documente care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală, în vederea justificării TVA deductibilă înscrisă în jurnalele de cumpărări.

Având în vedere prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146, alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 46 alin.(1) din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de firme afiliate SC .X. SRL .X..

**g) .X. lei** - reprezintă TVA dedusă de societate în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și/sau pentru care nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin deducerea TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor menționate anterior, au fost încălcate prevederile: art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.1) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 46 alin.(1) din HG nr.44/2004.

**h) .X. lei** reprezintă diferența între TVA deductibilă înregistrată în deconturile de TVA și taxa din jurnalele de cumpărări. SC .X. SRL .X. înregistrează în deconturi TVA deductibilă cu .X. lei mai mare față de totalul TVA, deductibilă cumulată, înregistrată în jurnalele de cumpărări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei fără a avea la bază documente justificative, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.156<sup>2</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 46 alin.(1) din HG nr.44/2004.

**i) .X. lei** reprezintă TVA colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală, aferentă vânzării către SC .X. SA .X. a unui imobil constând în construcție și teren în suprafață de .X. mp, situat pe str..X. nr..X., .X. în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./2011 și a facturii nr..X./2011.

Întrucât contravaloarea TVA a fost încasată de către SC .X. SRL .X. în data de 29.07.2011, iar aceasta nu a fost restituită SC .X. SA .X., iar pentru această livrare de bunuri SC .X. SRL .X. a emis factura nr..X./2011 în valoare de .X. lei plus .X. lei TVA, în conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.08.2011 a intervenit

faptul generator și implicit exigibilitatea TVA aferentă operațiunii de vânzare a imobilului efectuată de societate, iar SC .X. SRL .X., în conformitate cu prevederile art.156<sup>2</sup> din același act normativ, are obligația preluării taxei colectate în sumă totală de .X. lei în decontul de taxă aferent lunii august 2011.

**j) .X. lei** reprezintă TVA colectată aferentă facturilor reprezentând chirie spații emise pentru punctul de lucru situat pe str..X., nr..X., .X. (.X./X.), pentru care societatea a considerat în mod eronat că acestea sunt asimilate facturilor de cazare în regim hotelier și pentru care a aplicat cota de 9% asupra bazei impozabile, în loc de 19% și 24% așa cum prevede art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea nu a prezentat certificatul emis de Ministerul Turismului – Autoritatea .X. pentru punctul de lucru situat în .X., str. .X., nr..X. din care să rezulte că prestațiile efectuate sunt în regim hotelier.

**k) .X. lei** reprezintă TVA colectată aferentă unor vânzări de mijloace fixe (autoturisme), pentru care societatea nu a putut justifica că prețul vânzării reflectă prețul pieței, în condițiile în care valoarea la care s-a efectuat vânzarea autoturismelor este mult sub valoarea de achiziție sau valoarea rămasă de amortizat la momentul vânzării.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea celor trei tranzacții efectuate de către societate, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta valoarea de piață a mijloacelor fixe din momentul vânzării, stabilind în acest sens venituri suplimentare pe care societatea avea obligația să le înregistreze în anul 2008 de .X. lei și de .X. lei în anul 2009.

Având în vedere prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.137 alin.(1) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată aferentă veniturilor suplimentare ce ar fi trebuit fi înregistrate de societate urmare vânzării celor .X. autoturisme în sumă totală de .X. lei.

**l) .X. lei** reprezintă diferența între TVA colectată înregistrată în deconturile de TVA și TVA înregistrată în jurnalele de vânzări ale SC .X. SRL.

Având în vedere prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2), lit.a) și lit.b) și art.156<sup>2</sup>, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară în sumă totală de .X. lei.

Pentru neplata la scadență a sumei totale de .X. lei aferentă TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) – c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe langa Tribunalul .X., adresele nr. .X./2013 și nr..X./2014, aflate în copie

la dosarul cauzei, precum și Procesele verbale încheiate la SC .X. SRL nr..X./2013 și nr..X./2014, considerând a fi încălcate prevederile art.9 alin.1 lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA, în suma de .X. lei;
- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în suma de .X. lei.

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

**1. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei;
  - majorări de întârziere aferente TVA, în suma de .X. lei;
  - impozit pe profit în sumă de .X. lei;
  - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de .X. lei
- cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sesizările penale nr..X./2013 și a nr..X.2014 împreună cu Procesele verbale nr..X./2013 și nr..X./2014 ale căror constatări sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt,** în perioada 01.01.2008-28.02.2013, SC .X. SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă documente care nu reflectă operațiuni reale, respectiv nu a înregistrat integral TVA colectată aferentă tuturor operațiunilor economice desfășurate, nu a înregistrat în evidența contabilă toate operațiunile comerciale efectuate sau a înregistrat operațiuni fictive fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un prejudiciu cauzat bugetului de stat în sumă de .X. lei, din care .X. lei taxă pe valoare adăugată și .X. lei accesorii aferente TVA, .X. lei impozit pe profit și .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit.

La data de 02.10.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au încheiat Procesul verbal

nr..X., urmare a controlului efectuat la SC .X. SRL din care rezultă că societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma de .X. lei. Aceste constatări se regasesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, acte administrativ fiscale contestate.

De asemenea, la data de 31.03.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au încheiat Procesul verbal nr..X., din care rezultă un prejudiciu de .X. lei. Consecințele fiscale rezultate din constatările Procesului verbal nr..X./2014 sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sesizările penale nr..X./2013 și nr..X./2014, aflate în copie la dosarul cauzei, precum și Procesele verbale nr..X./2013 și nr..X./2014, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit și TVA constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema stabilirii realității și legalității achizițiilor efectuate de SC .X. SRL de la furnizorii de materiale de construcții și cei de medicamente, în condițiile în care organele de cercetare penală fac cercetări în acest caz, constatările organelor de inspecție fiscală fiind în sensul că nu pot fi identificate mijloacele de transport care ar fi realizat transportul acestor materiale de construcții,

precum și imposibilitatea verificării realității fenomenului economic pentru livrări de bunuri.

Mai mult, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se ridică problema nedeclarării TVA colectată aferenta vânzării unui imobil și neînregistrării în evidența contabilă a tuturor operațiunilor comerciale efectuate, respectiv existența suspiciunii privind realitatea unor operațiuni înregistrate în evidența contabilă, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat, în sumă totală de .X. lei pentru perioada 2008-2013.

De asemenea, se reține că înregistrarea în evidența financiar contabilă a unui numar de .X. facturi în sumă de .X. lei, cu o TVA aferentă de .X. lei emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL, reprezentând achiziții de materiale de construcții, face deja obiectul dosarului penal nr..X. constituit la nivelul DIICOT .X..

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

Organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță se ridică problema realității unor operațiuni efectuate și înregistrării în evidența contabilă de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, având drept consecință nedeclararea obligațiilor la bugetul de stat și sustragerea de la plata impozitelor și taxelor.

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

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

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru*”

*judecăt în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.*

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., sesizările penale nr..X./2013 și nr..X./2014, precum și Procesele verbale nr..X./2013 și nr..X./2014 în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și art.29 alin.1 lit.c) din Legea nr.656/2002 privind spălarea banilor.

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată



în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, impozit pe profit și accesoriile aferente**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(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.”*

## **2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- impozit pe profit .X. lei;
- dobânzi/penalități de întârziere  
aferente impozitului pe profit .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- dobânzi/penalități de întârziere  
aferente TVA .X. lei;

**2.1. Referitor la cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru anii 2009 și 2012 în condițiile în care societatea nu face dovada respectării condițiilor prevăzute de lege pentru calculul amortizării mijloacelor fixe.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012, SC .X. SRL a dedus la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, reprezentând amortizarea mijloacelor fixe mai mari decât plafonul maxim prevăzut de lege, respectiv suma de .X. lei (aferentă anului fiscal 2012) și .X. lei (aferentă anului fiscal 2009).

La recalcularea plafonului maxim admis aferent cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca și cheltuieli deductibile:

- cheltuielile cu amortizarea unor mijloace fixe care au fost considerate că nu servesc activității societății (televizoare LCD, cadă hidromasaj),
- cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în decursul anului fiscal 2012 care s-a constatat că reprezintă cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrată retroactiv aferentă anilor fiscali precedenți, precum și amortizarea accelerată înregistrată pentru unele echipamente tehnologice (50% din valoarea de intrare a mijloacelor fixe respective), deși acestea nu se aflau în primul an de utilizare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(7) și alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile HG nr.2139/2004 modificat și actualizat prin HG nr.1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv nu a calculat amortizările lunar ținând cont de duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe prevăzute de lege, precum și de încadrarea acestora în conformitate cu catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr.2139/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza situației imobilizarilor pusă la dispoziție de societate au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasă de amortizare aferentă, durata de amortizare, organele de inspecție fiscală stabilind că în anii 2008, 2010 și 2011, societatea s-a încadrat în acest plafon, însă în decursul anilor 2009 și 2012 SC .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim prevăzut de lege, rezultând o diferență nedeductibilă fiscal aferentă cheltuielii cu amortizarea în sumă totală de .X. lei aferentă anului fiscal 2009 și .X. aferentă anului fiscal 2012.

**În drept**, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, prevede:

*“(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.”*

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie aferentă veniturilor realizate.

Art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, stipulează:

*“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*(...)*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”, iar art.24 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, precizează:*

*„(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 de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”*

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

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

În ceea ce privește procedura privind amortizarea mijloacelor fixe achiziționate, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.7, alin.9 și alin.11 lit.a din actul normativ mai sus menționat, care precizează începând cu 01.01.2008:

*“(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.*

*Cota de amortizare liniară se calculează raportând numărul 100 la durata normală de utilizare a mijlocului fix.,*

*(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:*

*a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix;*

*b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

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

iar începând cu data de 01.01.2010, art.7 și art.9, prevede:

*“(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.*

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, atât în cazul metodei de amortizare liniară, cât și în cazul amortizării accelerate, cu condiția ca mijlocul fix să fie deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

În ce privește amortizarea accelerată, amortizarea în primul an nu poate depăși 50% din valoarea de intrare/fiscală a mijlocului fix, iar în următorii ani amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat toate mijloacele fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, pentru care societatea a înregistrat în perioada 01.01.2008 – 31.12.2012 cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor.

Mai mult, această analiză s-a efectuat în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de societate, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasă de amortizare aferentă, durata de amortizare, situația privind recalcularea cheltuielilor cu amortizarea fiind prezentată în Anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, contrar mențiunii contestatei potrivit căreia “*organul fiscal nu a explicitat în mod concret modul de calcul pentru fiecare mijloc fix [...]*”.

Invocarea de către contestatoare a faptului că „*art.24 alin.6 lit.b [...] permite contribuabilului să opteze pentru [...] o amortizare accelerată, aplicând pentru anul 2012 o amortizare de 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix*”, precum și faptul că în decursul anului 2012 a cuprins cheltuielile cu amortizarea aferentă anilor precedenți, însă nu a efectuat înregistrarea prin contul 117.4 “*Rezultatul reportat*” ci prin contul 6811 “*Cheltuieli cu amortizarea*”, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece amortizarea accelerată poate fi calculată în procent de maxim 50% exclusiv pentru primul an de funcționare a mijlocului fix și nu oricând în interiorul duratei de amortizare, ori dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a respectivelor cheltuieli și care face obiectul cauzei soluționate prin prezenta decizie, este expres reglementat de art.24 alin.3 lit.i

și alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește mijloacele fixe pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut ca și cheltuieli deductibile, cheltuielile cu amortizarea întrucât acestea nu servesc activității societății, respectiv televizoare LCD și cada hidromasaj (constatare efectuată în urma deplasării echipei de inspecție fiscală la punctul de lucru al societății situat pe str. .X. nr..X., .X.), societatea afirmă ca *“acestea servesc activității societății fiind date spre folosință gratuită la cererea persoanelor cazate la punctul de lucru al societății”*. Or chiar această afirmație conduce la concluzia că mijloacele fixe în cauza nu au fost utilizate de societate în scopul obținerii de venituri impozabile, fapt pentru care cheltuiala înregistrată cu amortizarea acestor mijloace fixe este nedeductibilă.

Mai mult, contestatara susține că televizoarele de tip LCD sunt folosite *“pentru conferințe, seminarii sau la cererea expresă a celor cazați în schimbul unei garanții de tip proces verbal predare – primire”*, unde se desfășoară activități de închiriere a camerelor de tip *“camin studentesc”*, fără a susține aceste afirmații cu documente justificative privind darea în folosință gratuită a acestor mijloace fixe și nici procesele verbale de predare-primire, invocate expres.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că susținerea societății privind *“folosință gratuită la cererea persoanelor cazate la punctul de lucru al societății”* nu poate fi reținută întrucât mijloacele fixe pentru a fi amortizate trebuie să îndeplinescă cele trei condiții impuse de lege, cumulativ, iar folosința gratuită a acestora nu presupune obținerea de venituri taxabile, fapt pentru care cheltuiala înregistrată cu amortizarea acestor mijloace fixe este nedeductibilă.

În ceea ce privește *“Lista de inventariere la 31.12.2012”* prezentată în susținere de contestatară, acest document nu prezintă relevanță în cazul reținerilor prezentate, întrucât existența mijloacelor fixe în patrimoniul societății nu conduce automat la concluzia că acestea au și fost utilizate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În concluzie, societatea avea obligația de a înregistra cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei (aferența anului fiscal 2012) și .X. lei (aferența anului fiscal 2009) în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente privind recalcularea cheltuielilor cu amortizarea care să conducă la o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin

OPANAF nr.450/2013, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea în suma de .X. lei.

**2.2. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente lucrărilor efectuate la căminul studentesc/nefamiliști, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa se pronunte daca acestea puteau fi încadrate în categoria lucrărilor de reparații, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că sunt de natura investițiilor care majorează valoarea de intrare a imobilizării și se recuperează pe calea amortizării.**

**În fapt**, în perioada 2008-2009, **SC .X. SRL** a înregistrat cheltuieli în suma de .X. lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de amenajare a imobilului situat în str..X. nr..X., .X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit că amenajările efectuate la acest imobil, nu reprezintă amenajări de tipul «*reparațiilor curente*», ci prin aceste amenajări s-a modernizat/transformat în mod substanțial imobilul, astfel încât contravaloarea acestor lucrări nu reprezintă cheltuieli de exploatare, ci se recuperează pe calea amortizării conform art.24 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, începând cu data de 01.01.2009 sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art. 24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele :

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

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

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

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

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

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Totodată, art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:*

*d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”*

Coroborate cu pct.7 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, care prevede:

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

*[...]*

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

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

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

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

*Amortizarea cheltuielilor aferente lucrărilor de modernizare se face fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10%. Dacă lucrările de modernizare se fac după expirarea acestei durate, se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.”*

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în anul 2009 S.C. .X. SRL a înregistrat cheltuieli cu achiziția de materiale de construcție ce au fost utilizate pentru imobilul situat pe str..X. nr..X., .X. (camin studentesc/nefamilisti), in suma de .X. lei.

În vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu lucrările efectuate la imobilul situat pe str. .X. nr..X., .X., organele de inspecție fiscală au analizat situațiile de lucrări efectuate în regie proprie sub aspectul efectelor produse, respectiv dacă acestea au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sau la aducerea la parametrii tehnici inițiali ai mijlocului fix.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că lucrările de amenajare a imobilului au constat, conform situațiilor de lucrari centralizate în Anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, în “*construcții*”, “*instalații sanitare+încălzire*”, “*instalații electrice*”, valori care au fost înregistrate pe costuri de către **SC .X. SRL** și reprezintă investiție efectuată la imobilul existent în patrimoniul contribuabilului, întrucat :

- lucrările au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali având ca efect sporirea gradului de confort și ambient, cu consecința obținerii de beneficii economice viitoare, respectiv închirierea căminului studentesc/nefamilisti,
- această modernizare/transformare îmbracă forma unui bun de capital, reprezentand mai mult de 100% din valoarea totală inițială a bunului imobil modernizat.



În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr..X./2009.

Afirmația contribuabilului potrivit căreia “*organul fiscal constata în mod netemeinic faptul că amenajările efectuate la imobilul situat str. .X. nr..X., .X., nu reprezintă amenajări de tipul ”reparațiilor curente”*”, nu poate fi reținută în susținerea contestației deoarece organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli ce trebuie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în urma analizării situațiilor de lucrări ce au fost prezentate de societate, lucrări ce au fost efectuate în regie proprie, societatea având angajate în perioada respectiva un efectiv de aproximativ 10 muncitori cu specializări diverse în lucrări de construcții montaj.

Mai mult, prin adresa nr..X./2014 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. precizează ca organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea analizării modului de înregistrare individuală a fiecărei facturi de achiziție de materiale de construcție, întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală registrul jurnal sau fișe de cont, iar analiza a fost efectuată pe baza rulajelor cumulate înscrise în balanțele de verificare prezentate de societate.

De asemenea, s-a avut în vedere faptul că lucrările de amenajare au fost efectuate pentru o perioadă mare de timp, ceea ce conduce la concluzia că lucrările în cauză sunt lucrări de investiții, cumulat neavând caracterul reparațiilor curente.

În același timp se reține ca SC .X. SRL nu aduce la prezenta contestație documente suplimentare din care să rezulte susținerea cauzei referitoare la lucrările efectuate la imobilul situat pe str..X. nr..X., .X..

În baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SRL** deși contestă diferențele suplimentare în suma de **.X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2013, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauză și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de **.X. lei**.

**2.3. In ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile impozabile ale SC .X. SRL cu diferența între valoarea de inventar a mijlocului fix/valoarea rămasă de amortizat în momentul vânzării și venitul obținut în urma vânzării, precum și TVA colectată aferentă, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013.**

**În fapt,** în anul 2008 SC .X. SRL a achiziționat un autoturism marca .X. negru (număr auto .X.), în baza facturii de achiziție nr..X./2008, prețul achiziției fiind de .X. lei plus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Mijlocul fix achiziționat nu a fost înregistrat în gestiunea de mijloace fixe a societății și nu a fost calculată amortizare pentru utilizarea acestuia.

În luna aprilie 2009 autoturismul a fost valorificat, fiind vândut în mod direct în baza facturii nr..X./2009 către o persoană fizică, prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA aferentă în sumă de .X. lei, valoarea de vânzare fiind diminuată cu suma de .X. lei

Totodată, SC .X. SRL a vândut către două persoane fizice două autoturisme, respectiv în baza facturii nr..X./2008 un autoturism marca .X., prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și în baza facturii nr..X./2009 un autoturism marca .X., prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei.

În cazul ambelor autoturisme valoarea de inventar diminuată cu amortizarea cumulată calculată de către societate până la momentul vânzării este cu .X. lei mai mare față de valoarea la care cele două autoturisme au fost comercializate, respectiv .X. lei în cazul autoturismului .X. și .X. lei în cazul autoturismului marca .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că vânzările sunt subevaluate, motiv pentru care au procedat la reîncadrarea celor trei tranzacții efectuate de către societate respectiv în temeiul art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind venituri suplimentare în suma de .X. lei și TVA colectată aferentă în sumă de .X. lei având în vedere prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.137 alin.(1) și art.140 alin.(1) din același act normativ.

**În drept,** în ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art.137 alin.1 și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“art.137 - 1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, se constituie din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.24 alin. (1) și alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(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.

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. [...].”

Totodată, pct.19 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.909 din 29 decembrie 1997, precizează:

“19. În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora.

Prin valoare neamortizată, în acest context, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și valoarea amortizării, recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării.

**Diferența rămasă nerecuperată** în urma valorificării se recuperează prin includerea în cheltuielile excepționale, **nedeductibile fiscal**, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau prin diminuarea capitalurilor proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.[...].”

În conformitate cu prevederile legale redate mai sus, rezultă că sumele privind achiziționarea mijloacelor fixe se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit reglementărilor legale

aplicabile în materie și nu prin înregistrarea acestora pe cheltuieli, valoarea fiscală rămasă neamortizată rezultată după vânzarea mijloacelor fixe fiind cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că:

- SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL .X. în baza facturii de achiziție nr..X./2008 un autoturism marca .X. negru (numar auto .X.), prețul achiziției fiind de .X. lei plus TVA aferentă de .X. lei.

Mijlocul fix achiziționat nu a fost înregistrat în gestiunea de mijloace fixe a societății și nu a fost calculată amortizare pentru utilizarea acestuia.

În luna aprilie 2009 autoturismul a fost valorificat, fiind vândut în mod direct în baza facturii nr..X./2009 către persoana fizică .X., prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA aferentă de .X. lei, valoarea de vânzare fiind diminuată în mod nejustificat cu suma de .X. lei,

- în luna august 2008 SC .X. SRL a vândut către persoana fizică .X., în baza facturii nr..X./2008, autoturismul marca .X., prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA de .X. lei;

- în luna august 2009 SC .X. SRL a vândut către persoana fizică .X., în baza facturii nr..X./2009, autoturismul marca .X./, prețul vânzării fiind de .X. lei plus TVA de .X. lei.

Din nota contabilă prezentată de societate nr.X./2008, rezultă că în cazul celor două autoturisme, valoarea de inventar diminuată cu amortizarea cumulată calculată de către societate până la momentul vânzării este mult mai mare față de valoarea la care cele două autoturisme au fost comercializate, respectiv .X. lei în cazul autoturismului .X. și .X. lei în cazul autoturismului marca .X..

Totodată, se reține că administratorul societății nu a prezentat organelor de inspecție fiscală registrul jurnal și documente justificative din care să rezulte motivația valorificării autoturismelor la o valoare mult inferioară celei de intrare.

În ceea ce privește vânzarea autoturismului marca .X. negru (numar auto .X.) conform facturii nr..X./2009 efectuată către persoana fizică .X., organul de soluționare reține că valoarea de intrare a mijlocului fix nu a putut fi diminuată cu valoarea amortizată aferentă perioadei decembrie 2008 – martie 2009, întrucât societatea nu a calculat amortizare pentru acest mijloc fix și în fapt nici nu a fost înregistrat în gestiunea de mijloace fixe a societății, ceea ce conduce la prezumția că acesta nu a fost utilizat de către societatea contestată.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, diferența mare dintre valoarea de vânzare și cea de achiziție a autoturismului .X., perioada scursă între momentul achiziției și cel al vânzării, respectiv 5 luni, organul de soluționare reține că vânzarea autoturismului marca .X. negru (numar auto .X.) conform facturii nr..X./2009 efectuată către persoana fizică .X., este o vânzare subevaluată.

De asemenea, organul de soluționare reține că și în cazul vânzării celor două autoturisme efectuate de contestatară în luna august 2008 și august 2009, respectiv către persoanele fizice .X., în baza facturii nr..X./2008 și .X., în

baza facturii nr..X./2009, este tot o vânzare subevaluată chiar și în condițiile în care societatea a calculat amortizare pentru perioada utilizată, având în vedere diferența între valoarea rămasă de amortizat aferentă celor două autoturisme comercializate și venitul obținut urmare comercializării acestora.

Astfel, organul de soluționare reține faptul că societatea contestată a disimulat obiectul impozabil prin subevaluarea cuantumului materiei impozabile, respectiv prin declararea unor venituri impozabile inferioare celor reale.

Așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală prețul de vânzare nu se justifică, societatea neprezentând în timpul controlului și nici în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte motivația valorificării autoturismelor la o valoare mult inferioară celei de intrare.

Ca urmare, s-a determinat diferența de venituri neevidențiate de societate luându-se ca referință reîncadrarea acestor tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acestora, respectiv valoarea de inventar a mijlocului fix sau valoarea rămasă de amortizat în momentul vânzării, întrucât scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Referitor la afirmația contestată că nu înțelege cum a reîncadrat organul fiscal operațiunile, din moment ce societatea a vândut autoturismele emițând documente justificative care au fost înregistrate în evidențele contabile și pe cale de consecință a realizat venit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și anexele la acesta, tranzacțiile efectuate de contestatorem nu au reflectat conținutul economic al acestora, iar în temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Astfel, art.11 alin.1 din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au constatat, prin raportul de inspecție fiscală, o relație de afiliere cu persoanele fizice cărora le-au fost vândute aceste autovehicule, fapt pentru care mențiunea societății privind invocarea prevederilor art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu își găsește aplicabilitatea în speță, întrucât aceste prevederi fac referire la „*tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate.*”

De asemenea, se reține că la fixarea prețului de vânzare se pornește de la prețul de achiziție la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale de administrație, cele de distribuție și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional.

Astfel, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin prețul de achiziție al bunului, dat fiind faptul că, prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare, conform obiectului de activitate al acesteia, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă se va colecta.

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea contestatoare nu prezintă argumente în materia impozitului pe profit și documente care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, iar invocarea prevederilor art.126, art.128, art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute întrucât acestea fac referire la materia TVA.

Referitor la invocarea de societate a prevederilor art.137 alin.1 din Codul fiscal și a faptului că societatea “*era obligată să colecteze TVA la valoarea bazei impozabile înscrisă în factura de vânzare, aceasta reprezentând tot ceea ce a constituit contrapartida obținută*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât taxarea unei operațiuni, respectiv colectarea TVA la “valoarea bazei impozabile înscrise în facturile de vânzare” nu este de natură a face dovada că acesta reprezintă “*tot ceea ce a constituit contrapartida obținută*”, o astfel de operațiune fiind impozitată în condițiile în care acesta aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă bunului primit.

În baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SRL** deși contestă diferențele suplimentare în suma de **.X. lei (.X. + .X.) reprezentând venituri impozabile, și TVA aferentă în suma de .X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..

de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr../2013 pentru impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de **.X. lei** și pentru TVA colectată în sumă de **.X. lei**.

**2.4. Referitor la cheltuielile cu serviciile și bunurile în sumă de .X. lei (.X. + .X.), precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei (.X. + .X.), Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor, precum și față de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, in conditiile in care contestatara nu justifică cu documente faptul că serviciile au fost efectiv prestate de către prestator, necesitatea efectuării unor achiziții de bunuri și servicii și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, societatea contestatoare in luna aprilie 2011 a inregistrat cheltuieli deductibile în suma de .X. lei și TVA deductibilă în sumă de .X. lei, în baza a .X. facturi emise de catre SC .X. SRL .X., respectiv facturile nr../2010, nr../2010 si nr../2010, reprezentand «*prestari servicii consultanta in constructii*», pentru care contestatara nu a prezentat situatii de lucrari/rapoarte de activitate intocmite de prestator sau alte documente justificative.

Totodată, societatea contestatară, in perioada 2008 – 2012, a inregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și TVA deductibilă în sumă de .X. lei, conform anexei nr.10 și nr.28 la Raportul de inspecție fiscală nr../2013, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv:

- situatii de lucrari, rapoarte de activitate, studiile de piata realizate,
- contracte comerciale si/sau comenzi incheiate cu prestatorii serviciilor, precum si situatii de lucrari sau alte documente justificative,
- nu a putut justifica necesitatea efectuarii acestora in scopul obtinerii de venituri taxabile, precum servicii publicitare aferente lansarii campaniei electorale a d-nei .X., realizare emisiune publicitara « .X. », reparatii efectuate la autoturisme care nu au apartinut SC .X. SRL .X., cheltuieli cu deplasarea unor persoane neangajate ale societatii, precum si cheltuieli ocazionate cu achizitia unor bunuri care nu servesc activitatii societatii (bijuterii aur, mobilier terasa si piscina),
- documente in original, intrucât au fost prezentate copie xerox sau facturi proforme, cheltuieli inregistrate dublu in evidenta financiar contabila, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost îndeplinite condițiile stipulate la art.21 alin.1, alin.4 lit. e), lit.f) și lit.m), art.134<sup>1</sup> alin.1) și alin.7), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.1) lit.a) și art.155 alin.19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.46 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1) și art.21 alin.1** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr..X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr..X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.e)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”,*

coroborat cu pct.43, lit.b) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:*

*b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora”.*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile efectuate “în favoarea” asociațiilor sau acționarilor iau forma unor plăți făcute pentru aceștia, la un nivel superior, constituind actul anormal de gestiune, care nu este făcut în interesul întreprinderii, ci al asociațiilor.

- **art. 21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:



*“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin

care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

*(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.”*

- **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...].”*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**b) in materia taxei pe valoarea adaugata** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care începând cu data de 01.01.2010 stipulează că:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în formă aplicabilă din data de 01.01.2010, prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor semnalate în cauza supusă soluționării :

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).

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

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

1. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării cheltuielilor în suma de .X. lei și a TVA în sumă de .X. lei societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un număr de .X. contracte comerciale, încheiate distinct pentru fiecare factură, respectiv contractul de construcție din data de 01.08.2010, 01.09.2010 și 01.10.2010, obiectul contractelor fiind acela de «*prestare în folosul beneficiarului a unor servicii de consultanță pentru lucrările de construcție ale beneficiarului*», precum și «*o nota de supraveghere și coordonare lucrări*» emisă sub antetul societății prestatoare, nota ce conține o serie de obligații ce revin beneficiarului, respectiv respectarea fluxurilor tehnologice aferente activității de catering, verificarea garanției materialelor achiziționate, măsuri de protecția muncii, etc.

Documentele au fost prezentate in copie xerox, iar contractele si *nota de supraveghere* au aplicate prin scanare stampila si semnatura furnizorului.

Astfel, se reține faptul că societatea nu a prezentat la momentul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației documente constând în rapoarte, devize, situații de lucrări, cereri de plată acceptate de beneficiarul SC .X. SRL aferente facturilor emise de SC .X. SRL .X., pentru a justifica prestarea serviciilor facturate.

2. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferente achizițiilor efectuate de contestatară în perioada 01.01.2008-28.02.2012, (Anexa nr.10 – Anexa nr.28) organul de soluționare reține din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, faptul că societatea nu a justificat prestarea acestor achizitii si implicit a TVA dedusa ca fiind efectuata in folosul obtinerii de venituri taxabile, pentru achizițiile in cauză, nu a prezentat contracte comerciale si/sau comenzi incheiate cu prestatorii serviciilor, precum si situatii de lucrari sau alte documente justificative.

De asemenea, pentru servicii publicitare aferente lansarii campaniei electorale a d-nei .X., pentru realizarea emisiunii publicitare «.X.», pentru reparatii efectuate la autoturisme care nu au apartinut SC .X. SRL .X., pentru cheltuielile cu deplasarea unor persoane neangajate ale societatii, precum si pentru cheltuieli ocazionate cu achizitia unor bunuri care nu servesc activitatii societatii (bijuterii aur, mobilier terasa si piscina), societatea nu a justificat necesitatea efectuarii acestora in scopul obtinerii de venituri taxabile.

Totodată, societatea a inregistrat cheltuieli in baza unor documente in copie xerox sau reprezentand facturi proforme, a efectuat înregistrări duble in evidenta financiar contabila, a facturat avans pentru care nu a prezentat contractul comercial incheiat cu societatea contractantă, documentul care sa ateste plata avansului facturat, precum si alte documente justificative care sa ateste efectuarea achizitiilor ca fiind efectuate in folosul obtinerii de venituri taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că urmare discutiei finale din data de 02.10.2013, prin adresa nr..X./2013 societatea si-a exprimat in scris punctul de vedere anexand acestuia noi documente justificative, situatie in care organele de inspectie fiscala au procedat la analiza acestora.

Astfel, din totalul sumei de .X. lei stabilită inițial ca și cheltuiala nedeductibilă, precum și suma de .X. lei stabilita initial ca si TVA nedeductibila, suma de .X. lei și suma de .X. lei (anexa nr. 28) au fost reconsiderate de catre organele de inspectie fiscala ca si cheltuiala deductibilă, respectiv TVA deductibila, situatie in care s-a constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei (.X. - .X.) și TVA in suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) in baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document

justificativ si/sau pentru care nu a prezentat documentele justificative prevazute de lege.

Organul de soluționare a contestației reține ca societatea contestatara nu prezinta la dosarul cauzei documente noi fața de cele prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale și la discuția finală cu contribuabilul din data de .X./2013, fața de care organele de inspecție fiscală au reținut că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli deductibile și suma de .X. lei reprezinta TVA cu drept de deducere.

Prin urmare, se reține că în ceea ce privește cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile de organul de inspecție fiscală sunt în suma totală de .X. lei și nu .X. lei, precum și TVA stabilită ca fiind fără drept de deducere este în sumă de .X. lei și nu .X. lei cum sustine contestatoarea, diferența acestor cheltuielilor și a TVA aferentă nefiind inclusă în Decizia de impunere nr..X./2013 contestată.

Având în vedere faptul că prin contestație SC .X. SRL a precizat, în ceea ce privește documentele justificative în baza cărora au fost înregistrate cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, că *„nu contribuabilul este obligat sa dovedească că înscrisul nu corespunde realității, ci organul fiscal”*, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile legale în materie *„justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”*, iar *“contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate”*.

Mai mult, aceste susțineri nu se pot reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.10 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

*(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”*

și conform prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal”*.

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative prestarea serviciilor achiziționate, respectiv nu dovedește că acestea au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție

prin Decizia nr..X./2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei « serviciul să fie prestat », implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit **cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

**2.5. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei aferente tranzacțiilor nr..X./2009 și nr..X./2011, emise de către SC .X. SRL .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil și dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu deține și nu prezintă documente justificative, respectiv facturi.**

**În fapt**, SC .X. SRL SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă două facturi, respectiv nr..X./2009 și nr..X./2011, emise de către SC .X. SRL .X., documente care nu au fost prezentate echipei de control până la finalizarea inspecției fiscale, societatea neprezentând nici registrele jurnal din care să rezulte înregistrările contabile care au fost efectuate cu ocazia înregistrării acestor facturi în evidența financiar contabilă a SC .X. SRL .X..

**În drept**, în materia impozitului pe profit, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Conform dispozițiilor pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

Astfel, la art.6 din Legea contabilității nr..X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

*(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, două caz”.*

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv:

Începând cu data de 26.05.2009 – *„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...].”*

Începând cu data de 31.12.2010 – *„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155:[...].”*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Începând cu data de 26.05.2009 – “46. (1) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.*”

Începând cu data de 31.12.2010 – „46. (1) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. [...].”*

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să dețină exemplarul original al **facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor.**



De asemenea, la art.2 din HG nr..X. /1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se prevede:

*“(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr..X./1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.*

Și potrivit Anexei 1 “CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” din HG nr..X. /1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, FACTURA FISCALĂ (cod 14-4-10/A) reprezintă;

*“Formular cu regim special de înseriere și de numerotare.*

*1. Servește ca:*

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.”*

Conform prevederilor legale incidente impozitului pe profit și TVA se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli și de TVA a unor sume nefiind suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil și nu dă dreptul la deducerea TVA, trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Organul de soluționare reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, respectiv a înregistrat cheltuieli deductibile fără însă a prezenta organelor de inspecție fiscală facturile nr..X./2009 și nr..X./2011, emise de către SC .X. SRL .X. și nici în soluționarea contestației nu a înțeles să le prezinte.

Mai mult, nu a făcut dovada solicitării furnizorului/prestatorului a unui duplicat al facturii pe care să fie menționat ca înlocuiește factura inițială, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X lei, respectiv au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

Ca urmare a celor precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**2.6. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de .X. facturi emise de SC .X. SRL .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în condițiile în care societatea nu face dovada deținerii exemplarului original al acestora.**

**In fapt**, în luna noiembrie 2009 societatea a înregistrat TVA deductibilă în suma totală de .X. lei (în jurnalul de cumpărări întocmit pentru sediu – pozițiile .X. și .X. din 21.11.2009) aferentă unor facturi emise de către SC .X. SRL .X., respectiv facturile nr..X./2009 și nr..X./2009, reprezentând achiziții licențe Windows, notebook-uri, server, sistem antiefracție, sistem supraveghere, etc, facturi ce au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în copie.

Totodată, urmare verificării documentelor societății a mai fost identificată o factură emisă de către SC .X. SRL .X. (în copie xerox), respectiv factura nr..X./2009, factură ce nu a fost identificată ca fiind înregistrată în jurnalele de cumpărări pusă la dispoziție de societate, și care stornează integral factura nr..X./2009 și implicit și TVA dedusă în sumă de .X. lei aferentă acestei facturi, aspect care face obiectul sesizării penale nr..X./2013.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al TVA în suma totală de .X. lei, aferentă facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de către SC .X. SRL .X. și prezentate de către SC .X. SRL doar în copie xerox, cu atât mai mult cu cât a fost identificată și o factură care stornează integral factura inițială nr..X./2009, respectiv factura nr. .X./2009 și care nu a mai fost înregistrată de către societate în evidența contabilă, conform art.134<sup>1</sup> alin.1) și art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 46 alin.(1) din HG nr.44/2004.

**In drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;[...]*”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]*”

Totodata, potrivit pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi in copie si nu in original, pentru care nu a prezentat organelor de inspectie fiscala exemplarul original.

Mai mult, se reține că societatea nici în susținerea contestației nu a înțeles să facă dovada deținerii exemplarelor originale ale facturilor în cauză.

Referitor la susținerea SC .X. SRL potrivit careia „*In ceea ce privește comportamentul fiscal al SC .X. SRL .X. prezentat de organele de control menționăm că această prezentare nu are relevanță în stabilirea obligațiilor*

*fiscale câtă vreme toate facturile au fost emise anterior declarării SC .X. SRL .X. ca societate inactivă, fiindu-i anulată și înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2012.”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât motivul care a stat la anulării dreptului de deducere al TVA a constat în aplicarea prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.1) și art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 46 alin.(1) din HG nr.44/2004.*

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru TVA în sumă de .X. lei.

**2.7. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de societăți afiliate reprezentând „Avans [...]” în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este aferentă unui bun livrat sau care urma să-i fie livrat, respectiv unui serviciu care i-a fost prestat sau care urma să-i fie prestat în beneficiul său.**

**În fapt**, în perioada 2008-2012 societatea a dedus TVA în suma de .X. lei în baza unor facturi emise de către societăți afiliate: SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X., reprezentând avans auto, avans marfă, avans servicii închiriere.

Întrucât societatea nu a putut justifica până la data încheierii inspecției fiscale, dacă faptul generator a avut loc, în unele situații înregistrându-se perioade de timp de aproximativ 5 ani de la data facturării avansurilor și până la inspecția fiscală, iar plata aferentă avansului facturat nu a fost identificată ca fiind efectuată, respectiv nu au fost identificate plăți/compensări efectuate în contul avansurilor facturate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunul/serviciul nu a fost livrat, respectiv serviciul nu i-a fost prestat în beneficiul societății și prin urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei aferentă acestor facturi în baza art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.07.2008:

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

*a) operațiuni taxabile;[...]*”

iar potrivit prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.1 pct.1 din același act normativ:

***“1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;[...]*”.**

Totodată, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor, respectiv în perioada octombrie 2008 - august 2012:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...]*”

iar potrivit art.128 alin.1 și art.129 alin.1 din același act normativ:

art.128 *“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

art.129 *“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă, condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții – acesta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/serviciu/acesteia să i se livreze sau să urmeze să i

se livreze un bun/serviciu – care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu trebuie să facă în primul rând dovadă achiziționării acestuia, respectiv a obținerii bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

Astfel, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar taxa datorată sau achitată să fie aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, justificarea achiziției de bunuri sau prestarea serviciilor în beneficiul său revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunul sau pentru care s-a prestat serviciul.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține, că:

- in luna octombrie 2008 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans auto*”,
- in luna noiembrie 2008 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans marfă*”,
- in luna februarie 2009 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans marfă*”,
- in luna iunie 2008 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de X lei reprezentand „*Storno avans marfa*”,
- in luna august 2012 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans servicii închiriere*”,
- in luna august 2012 societatea a dedus TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscală **nr..X.** emisa de furnizorul SC .X. SRL in valoare de .X. lei reprezentand „*Avans servicii închiriere*”.

Din Anexa nr.4 la RIF, respectiv nota explicativă din data de 08.08.2013, dată de reprezentanții societății la solicitarea organelor de inspectie fiscală, se reține că :

- factura nr..X. /2012 emisa de SC .X. SRL .X. reprezentand avans servicii inchiriere si factura nr..X./2012 emisa de SC .X. SRL .X., reprezintă avans servicii inchiriere pentru care au fost prezentate contractele din .X./2013 incheiate cu cele doua societati, obiectul contractelor fiind acela de furnizarea de «*servicii de cazare pentru delegatie profesionala*»,

- contractele au fost încheiate pentru oferirea unor servicii complete (cazare, catering) către persoana fizică .X.

Totodată, se reține că aceste contracte prezentate de societate au fost încheiate cu persoana în cauză ulterior, respectiv după 8 luni de la data facturării, respectiv contractul nr. .X./2013 (contract cu SC .X. SRL) și nr. .X./2013 (contract cu SC .X. SRL).

- în legătură cu facturile de achiziție nr..X./2008, nr..X./2008 emise de SC .X. SRL .X., organul de soluționare reține că reprezentantul societății a declarat organelor de inspecție fiscală «SC .X. SRL a functionat ca și depozit de medicamente pentru unități de profil, iar societățile noastre erau clienți ai depozitului de medicamente. [...]».

Astfel, organul de soluționare reține că societatea prin precizările menționate fie prezintă neconcordanțe privind încheierea contractelor, fie se eschivează în a da curs întrebărilor formulate de organul de inspecție fiscală, fapt pentru care societatea nu poate face dovada conținutului economic al tranzacției, respectiv obiectul facturilor nu este unul realizabil.

Potrivit art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevederile fiind similare pentru perioada octombrie 2008 - august 2012:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. **De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă**”*,

iar potrivit prevederilor pct.69 alin.(4) din HG nr.44/2004 – Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2009, prevederi similare și în perioada ulterioară **“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că societatea nu a înregistrat în evidența financiar contabilă până la finalizarea inspecției fiscale facturi de regularizare a plăților în avans emise de societățile menționate, “cu excepția facturii nr..X./2009 care a fost luată în considerare de organele de inspecție fiscală”, care să justifice bunul livrat sau serviciul prestat și deducerea TVA în suma de .X. lei conform facturilor de avans și nu a prezentat organelor de soluționare a contestației în susținerea

acestui capăt de cerere niciun document justificativ în bază căruia să combată sau să înlăture constatările organelor de inspectie fiscală și/sau să facă dovada motivului pentru care de la data emiterii facturilor de avans și până la inspectia fiscală nu s-au materializat conform contractelor prestabilite.

Prin urmare, intrucat aceasta nu a justificat motivul pentru care faptul generator nu a avut loc, in unele situatii inregistrandu-se perioade de timp de aproximativ 5 ani de la data facturarii avansurilor si pana la finalizarea inspectiei fiscale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei.**

Sustinerea societatii potrivit căreia *“considerăm că societatea în mod corect a procedat la deducerea TVA câtă vreme legislația fiscala nu condiționează deducerea TVA de achitarea facturilor”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat motivul pentru care organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile de avans nu l-a reprezentat neachitarea sumelor facturate ci faptul că livrarea/prestarea de bun/serviciu, pentru care au fost emise inițial facturi de avans, nu s-au materializat în final, aspect pe care contestatoarea nu il justifica nici organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei, in conditiile in care in conformitate cu prevederile art.65 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca:

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

Constatările organelor de inspectie fiscală privind neachitarea facturilor de avans a reprezentat unul din motivele care au format convingerea organului de inspectie fiscală ca bunurile/serviciile nu au fost fivrate/prestate.

Organul de soluționare reține ca îndeplinirea condițiilor de formă, în speță emiterea de facturi de avans, nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, societatea având obligația să facă dovada îndeplinirii condițiilor de fond, or așa cum s-a reținut societatea contestatară nu poate justifica conținutul economic al achizițiilor ce urmeaza a fi efectuate.

Amintim in acest sens si decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-255/02-Halifax & others, potrivit careia orice artificiu ( cum este emiterea unei facturi de avans pentru un serviciu) care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat si situatia “normala” care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

Avand in vedere cele retinute, rezultă că în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si



completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neintemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei.

**2.8. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.) și impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de .X. lei (.X. + .X. + .X.) precum și a veniturilor impozabile în sumă de .X. lei (.X. - .X.), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste sume sunt legal datorate de SC .X. SRL în condițiile în care contestatara deși contestă obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, fie prezintă argumente care nu sunt incidente cauzei fie nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat impozit pe profit aferent diferențelor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, precum și TVA în suma de .X. lei intrucat:

1. societatea a înregistrat în perioada mai – iulie 2010 suma de .X. lei ca și cheltuielă deductibilă și TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise de către SC .X. SRL .X., reprezentând «*prestări servicii spații verzi conform contract nr..X./2010*» pentru un imobil ce nu a aparținut niciodată societății și din exploatarea caruia nu au fost obținute venituri impozabile,
2. societatea în perioada 01.01.2008 – 28.02.2013 a preluat în deconturile de TVA deductibile, o sumă cu .X. lei mai mare față de totalul TVA deductibilă cumulată înregistrată în toate jurnalele de cumpărări aferente tuturor punctelor de lucru la care se adăuga jurnalul de cumpărări întocmit la nivel general al societății, respectiv jurnalul de cumpărări întocmit pentru «*sediu*»,
3. societatea în perioada 01.01.2008 – 28.02.2013 a preluat în deconturile de TVA, o TVA colectată cu .X. lei mai mică față de totalul TVA colectată înregistrată în jurnalele de vânzări consolidate întocmite de către societate,
4. la data de 01.08.2011 când a avut loc vânzarea imobilului situat pe str. .X. nr..X., .X., valoarea neamortizată a imobilului era de .X. lei, iar diferența de .X. lei înregistrată de societate în contul .X. «*Cheltuieli privind activele cedate*» reprezentând descarcarea de gestiune a valorii clădirii la valoarea reevaluată, nu a fost înregistrată în evidența contabilă decât ulterior vânzării, fapt pentru care cheltuielile în suma de .X. lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul bazei impozabile aferente impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2011,
5. sumele înregistrate de societate în decursul anului 2012 (luna iulie) cu descarcarea de gestiune a diferenței totale de .X. lei (aferentă terenului a cărui contravaloare s-a regăsit în sold la 31.12.2011 – .X. lei și a diferenței la clădire

a carei contravaloare a fost înregistrată la 31.12.2011 în soldul contului 471 – .X. lei), nu au fost recunoscute de organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli deductibile fiscal aferente anului fiscal 2012,

6. societatea avea obligația înregistrării sumei de .X. lei ca element similar veniturilor impozabile și impozitării rezervei la momentul modificării destinației acesteia, respectiv în trim.IV 2011 la momentul vânzării imobilului situat pe str..X., nr..X., .X.,

7. în perioada 2009-2012 societatea a emis și înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând *chirie spații*, facturi emise pentru punctul de lucru situat pe str..X. nr..X., .X., prin aplicarea cotei de 9% asupra bazei impozabile, fără a prezenta certificatul emis de Ministerul Turismului – Autoritatea .X. pentru punctul de lucru situat în .X., str. .X., nr..X. din care să rezulte că prestațiile efectuate sunt în regim hotelier, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cotelor de TVA aferente celor 2 tipuri de operațiuni, 19% sau 24% pentru operațiunea de închiriere, respectiv 9% pentru operațiunea de cazare, conform art.140 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o TVA colectată cu .X. lei mai puțin față de cea pe care ar fi avut obligația să o înregistreze, respectiv .X. lei pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2012, suma cu care în contrapartidă a fost **diminuată** veniturile pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze și .X. lei aferentă perioadei 01.01.2013 – 28.02.2013 verificată de prezenta inspecție fiscală exclusiv din punctul de vedere al TVA,

8. în perioada 28.02.2008-08.11.2011, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și dedus TVA aferentă în valoare de .X. lei, pentru facturile reprezentând contravaloarea unor deplasări interne și externe, în baza facturilor care conțin mențiuni lacunare, de tipul «*contravaloare deplasare externă*», fără a fi precizate destinațiile operate, persoanele cărora le-au fost prestate serviciile, natura serviciilor (transport, cazare, etc), perioada deplasării, etc, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma .X. lei și TVA fără drept de deducere în sumă de .X. lei,

Organele de inspecție fiscală au constatat aceste diferențe suplimentare în baza art.19 alin.1, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și lit.f), art.24 alin.(1) și alin.(2), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.156<sup>2</sup> alin.(2), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.140 alin.(1) și alin.(2), art.137 alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 43 lit.b), pct.44 și pct. 46 alin.(1) din HG nr.44/2004, pct.63 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr.3055/2009.

Contestatarea deși contestă în totalitate obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, precum și accesoriile aferente, prin contestație nu prezintă argumente și nu invocă temeuri de drept cu privire la impozitul pe profit

afertent diferentelor suplimentare in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, precum și TVA în suma de **.X. lei**.

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

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

**[..] c) motivele de fapt și de drept;**

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**”Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește diferențele suplimentare in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, precum și TVA în suma de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. **.X./2013**, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Totodată, se reține că societatea, deși contestă Decizia de impunere nr.**.X./2013**, respectiv cheltuielile în suma de **.X. lei** stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind deduse nejustificat de societate, aceasta nu aduce argumente în ceea ce privește aceste cheltuieli, respectiv argumente în materia impozitului pe profit, ci prezintă argumente și prevederi legale în materia taxei pe valoarea adăugată, respectiv societatea se rezumă la invocarea prevederilor legale în materia taxei pe valoarea adăugată, art.134 alin.1 și alin.2, art.141 alin.2 lit.f și alin.3, art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 din HG nr.44/2004 cu privire la normele de aplicare a Codului fiscal și nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea cauzei, cum prevede legislația în vigoare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise în perioada 07.09.2009-11.02.2013, prin aplicarea cotei de 9%, conform **„situației centralizate a facturilor de chirie [...]**” – Anexa nr.12 la raportul de inspecție

fiscală, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, prin recalcularea cotei de 19%, respectiv 24%, precum și în contrapartida au fost **diminuate** veniturile pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze pentru perioada 2009-2012 cu suma de **.X. lei**, societatea contestatară prezintă ca argument faptul că *„reținerile organului de control sunt netemeinice câtă vreme societatea are ca și cod caen „alte servicii de cazare””*.

Or, argumentul societății nu poate fi reținut, având în vedere că certificarea serviciilor hoteliere presupune prezentarea certificatului emis de Ministerul Turismului – Autoritatea .X. pentru punctul de lucru situat în .X., str. .X., nr..X. din care să rezulte că prestațiile efectuate sunt în regim hotelier, conform art.7 din HG nr.1267/2010 privind eliberarea certificatelor de clasificare, a licențelor și brevetelor de turism, cu modificările și completările ulterioare *“Este interzisă funcționarea structurilor de primire turistice fără autorizație provizorie de funcționare, fără certificate de clasificare, cu certificate de clasificare expirate sau cu o altă structură a spațiilor decât cea stabilită prin anexa certificatului de clasificare.”*, nu doar încadrarea societății la cod CAEN specific activităților hoteliere.

În ceea ce privește cheltuielile reprezentând contravaloarea unor deplasări interne și externe, în sumă de **.X. lei**, precum și TVA aferentă acestor deplasări în sumă de **.X. lei**, societatea prezintă ca unic argument atât în materia impozitului pe profit, cât și în materia TVA următoarea mențiune *“[...] aceste cheltuieli au fost efectuate în beneficiul societății pentru obținerea de venituri [...]”*, fără însă să prezente documente în acest sens, iar potrivit art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

De asemenea, art.206 alin.(1) lit. d) din același act normativ stipulează:

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

*d) dovezile pe care se întemeiază”*.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.65

(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Se retine ca prin contestatie, **SC .X. SRL** prezinta faptul ca toate documentele au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, ca nu se poate reține culpa administratorului întrucât societatea a avut angajat cu contract de muncă în funcția de contabil, că deoarece partenerii sai comerciali nu au respectat legea nu ii este imputabil si solicita organelor de solutionare a contestatiei sa analizeze toate documentele financiar contabile, fara inasa a depune vreun document in sustinerea contestatiei pentru diferentele suplimentare in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, precum și TVA în suma de **.X. lei**.

În baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SRL** deși contestă diferentele suplimentare in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, precum și TVA în suma de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./2013, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația** formulată de **SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor

nedeductibile și venituri impozabile în suma de **.X. lei**, precum și TVA în suma de **.X. lei**, organul de soluționare a contestației, neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, care stipulează **„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**.

\*  
\*      \*

**Referitor la accesoriile** în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și ramasa de plată în suma de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, SC **.X. SRL**, datorează și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, aceasta reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul principal.

Însă, întrucât nu poate fi defalcat quantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit și TVA pentru care s-a respins ca neîntemeiată contestația de cel al impozitului pe profit și TVA pentru care s-a respins contestația ca nemotivată și conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru acest capăt de cerere.

**3. În ceea ce privește susținerea societății referitoare la "neregulile semnalate vi-a-vis de achiziția terenului din .X."** organele de soluționare a contestației rețin faptul că acest aspect a fost menționat exclusiv în cuprinsul Procesului verbal nr..**X.**/2013 prin care au fost sesizate fapte care pot fi de natura Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, republicată, acest aspect nefacând obiectul Deciziei de impunere nr..**X.**/2013, neavând implicații fiscale asupra taxei pe valoare adăugată sau a impozitului pe profit datorat.

**De asemenea, în ceea ce privește susținerea societății referitoare la "neregulile de contabilitate constatate"** organele de soluționare a contestației rețin faptul că acest aspect a fost reținut la cap.V Alte constatări

din raportul de inspecție fiscală, iar pentru încălcarea prevederilor art.41, pct (2) lit. c) din Legea contabilității nr..X./1991 republicata, societatea a fost sanctionata contravențional cu amenda în suma de .X. lei, conform art.42 pct.(1) din același act normativ, pentru care s-a întocmit Procesul verbal de sanctionare a contravențiilor nr..X./2013 (anexa nr.22).

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.1 lit.a) și alin.3, art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.10.1 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **SC .X. SRL** din **.X.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. .X./2013*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.**, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere aferente TVA în suma de **.X. lei**;
- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **.X. SRL** din **.X.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./2013*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.**, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozitul pe profit în suma de **.X. lei**,
- majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de **.X. lei**,

- TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**,
- majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar in suma de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**