



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 495 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din localitatea .X., înregistrată la Direcția
generală de soluționare a constestațiilor din cadrul Agenției
Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 908143/20.12.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. prin adresa nr. .X./19.12.2011 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** din localitatea .X., Str. X, nr. X, județul .X. având cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. J18/X/2004, contestație înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/20.12.2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ încheiat la data de 04.11.2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.A. figurează la poziția nr. X din Anexa 1 – „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili, începând cu data de 1 ianuarie 2012” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3565/2011 pentru modificarea și completarea

Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-GJ X /04.11.2011 a fost comunicată societății la data de 07.11.2011 conform semnăturii și ștampilei **S.C. .X. S.A.** aplicată pe decizia de impunere, iar contestația a fost înregistrată la data de 07.12.2011 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A.

I. S.C. .X. S.A. din .X. contestă Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, precizând următoarele:

Referitor la activitatea de servicii juridice prestată de SCA X și Asociații:

Întrucât serviciile înscrise în notele de onorarii în cauză au fost efectiv prestate, fapt necontestat de organele de inspecție fiscală, persoanele care au realizat serviciul fiind desemnate de furnizorul de servicii (SCA X și Asociații), în mod indubitabil S.C. .X. S.A.. (CE .X.), în calitate de beneficiar, avea obligația de a plăti serviciile prestate în beneficiul său.

Ceea ce s-a plătit de către CE .X. au fost serviciile juridice și nu avocații. Prestatorul trebuie a fi înțeles ca fiind SCA X și Asociații și nu fiecare avocat în parte cu care prestatorul a îndeplinit serviciul juridic.

Orele înscrise în notele de onorarii ca fiind afectate discuțiilor și întâlnirilor, reprezintă în fapt, timp afectat discuțiilor cu clientul (CE .X.)/terțe părți, în vederea redactării sau ca urmare a redactării unui anumit document, care de asemenea se regăsește în notele de onorarii întocmite pentru decontare și în privința cărora organele de inspecție fiscală nu au avut nicio critică.

Spre exemplificare, societatea menționează poziția 6 din Nota de onorarii și documentul realizat (poziția 25).

Societatea precizează că pe parcursul derulării contractelor încheiate cu SCA X și Asociații s-au decontat numai servicii juridice a căror realizare a fost reflectată într-un document, fiind respectată întocmai clauza prevăzută la art. 4.5 din contractul nr. X/2007.

Conform clauzelor prevăzute la pct. 3.1 și 3.2 din contractul mai sus menționat, rezultă că doar pentru cheltuielile de cazare era necesară prezentarea unor documente justificative pentru decontare. În cazul celorlalte cheltuieli (transport și diurnă), s-a stabilit o sumă forfetară, fără a exista obligația pentru prestator de a prezenta documente justificative.

S.C. .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat și tendențios clauzele actului adițional nr. 1 la contractul de asistență juridică nr. X/23.07.2007, fără a ține cont de regulile de interpretare a contractelor reglementate de Codul civil, cele două articole în discuție fiind art. 1.1 „Obiectul contractului” și art. 2.3 din actul adițional.

Organele de inspecție fiscală au considerat că între cele două clauze există o contradicție și au interpretat contractul în sensul că se datorează comisionul de succes doar pentru sumele recuperate, în sensul de sume efectiv plătite.

Potrivit Codului civil, în interpretarea contractelor este necesar să se aplice principiile prevăzute la art. 977, art. 982 și art. 978.

Societatea susține că aplicând principiile de interpretare a contractelor mai sus menționate, este evident că voința internă a părților a fost aceea ca obligația de plată a CE .X. a onorariului de succes către societatea de avocatură, se naște la data la care se obține un document care permite executarea de către CE .X. a sumelor datorate de către S.C. .X. S.A.

În interpretarea organelor de inspecție fiscală, se constată încălcarea principiilor de interpretare a contractelor menționate. Astfel, societatea susține că au fost încălcate prevederile art. 978 și art. 982 din Codul civil, deoarece clauza prevăzută la art. 2.3 este considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nescrisă. Or, părțile au înscris o clauză contractuală în sensul de a produce un efect, iar art. 1.1 este interpretat individual fără a lua în seamă întregul din care face parte, respectiv actul adițional în integralitatea sa.

De asemenea, societatea susține că a fost încălcat art. 977 din Codul civil, deoarece voința reală a părților nu a fost avută în vedere. Obiectul actului adițional l-a constituit operațiunea de rezolvare a problemei litigioase legate de creanța CE .X. față de S.C. .X. S.A., prin obținerea unui titlu executoriu, ceea ce, îi corespunde corelativ, obligația CE .X. de a achita onorariu de succes în caz de realizare a obiectului contractului. Obiectul contractului nu a constat în asistența pentru încasarea creanței, ceea ce ar fi generat obligația de plată a onorariului de succes la data încasării creanței de către CE .X..

Societatea precizează că în condițiile în care această plată a fost realizată în baza unei prevederi contractuale, semnarea Tranzacției înregistrată sub nr. .X./X. și pronunțarea hotărârii de expedient echivalează cu obținerea unui titlu executoriu împotriva debitorului, născându-se obligația de plată a onorariului de succes de către CE .X. către societatea de avocatură, nu se poate reține că plata sumei de 1.142.000 lei (inclusiv TVA), cu titlu de onorariu de succes în baza art. 2.3 din Actul adițional nr. .X./2007, este plată necuvenită și că astfel societatea a fost prejudiciată.

Totodată, societatea precizează că acestea sunt motivele pentru care înregistrarea în contabilitate a cheltuielii în baza facturii nr. .X./12.12.2007 emisă de SCA X și Asociației este legală, respectând prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Totodată, societatea precizează că la data de 13.02.2008 a încheiat cu SCA X și Asociației contractul de asistență juridică nr. 80.

Obiectul acestui contract a fost reprezentarea juridică în litigiul cu Societatea Comercială pentru Închiderea și .X./2007 (I.C.M) S.A X. Prin contract a fost stabilit onorariul de X lei/h/avocat (TVA inclus). Contractul prevede un onorariu de succes cuprins între X % și X % din valoarea creanței I.C.M, la care se adaugă TVA, în cazul în care societatea de avocatură obține eșalonarea debitului societății.

Prin ordinul de plată nr. .X./26.03.2008 și nr. X/22.04.2008, societatea precizează că a achitat suma de .X. lei (inclusiv TVA) către SCA X și Asociației, reprezentând contravaloarea facturilor nr. X și X.

S.C. .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că din conținutul tranzacției nr. .X./X./2007 încheiată între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A. și a tranzacției din data de 12.02.2008 încheiată între S.C. .X. S.A. și Societatea Comercială pentru Închiderea și .X./2007 (I.C.M) S.A, nu rezultă că a participat și SCA X și Asociației, întrucât atât în conținutul tranzacțiilor cât și în cele două hotărâri de expedient pronunțate, se face referire la calitatea de reprezentant ales al S.C. .X. S.A, nefiind altcineva decât SCA X și Asociației, iar tranzacția din 12.02.2008 poartă ștampila și semnătura reprezentantului SCA X și Asociației.

Referitor la cheltuielile cu indemnizațiile nete ale cenzorilor ridicate în anii 2007 și 2008:

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a auditat situațiile financiare aferente anilor 2007, 2008 și 2009.

De asemenea, contestatara precizează că în perioada 2007 – 2009, situațiile financiare ale societății au fost verificate și certificate și de

comisia de cenzori. Astfel, societatea a înregistrat, în perioada 2007 – 2009 cheltuieli cu indemnizațiile comisiei de cenzori în valoare totală de X lei.

Invocând prevederile art. 160 alin. 1² din Legea nr. 441/2006 pentru modificarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, societatea susține că sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la diminuarea veniturilor prin nerecuperarea cheltuielilor de judecată din litigiul cu S.C. .X. S.A:

Societatea susține faptul că aceste cheltuieli de judecată au fost încasate la data de 28.03.2008 conform ordinului de plată nr. .X., precum și faptul că anexează în susținerea acestor argumente o copie a extrasului de cont nr. .X./28.03.2008.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu a fost pusă în aplicare Sentința nr. .X./11.06.2008 în sensul facturării către SC .X. SRL .X. a bunului achiziționat în sumă de .X. lei:

S.C. .X. S.A. a achiziționat de la SC .X. SRL, în baza contractului nr. .X./07.09.2007 un utilaj terasier pe șenile multifuncțional, în valoare de .X. lei, cu TVA în sumă de .X. lei.

Ulterior, S.C. .X. S.A. a promovat acțiune în instanță împotriva SC .X. SRL, solicitând rezoluțiunea contractului de vânzare – cumpărare și repunerea părților în situația anterioară, pentru vicii ascunse ale utilajului.

Prin Sentința nr. .X./11.06.2008 a fost admisă acțiunea formulată, dispunându-se rezoluțiunea contractului mai sus menționat și repunerea părților în situația anterioară, S.C. .X. S.A. urmând să predea pârâtei bunul achiziționat, iar pârâta să restituie reclamantei prețul plătit.

Sentința a fost pusă în aplicare, însă prin intermediul executorului judecătoresc ca orice sentință care intră în puterea lucrului judecat și devine executorie. Din acest considerent, punerea în aplicare a sentinței în sensul facturării către S.C. .X. S.R.L. a bunului achiziționat, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, nu are logică.

Bunul la care s-a făcut referire în sentința mai sus menționată, nu se facturează în sensul înregistrării de venituri și TVA, întrucât sentința judecătorească, pusă în executare, a fost pronunțată în sensul recuperării prețului plătit pentru achiziționarea respectivului bun.

Referitor la cheltuielile înregistrate în baza unui document emis de un contribuabil radiat, respectiv S.C. .X. S.R.L:

Societatea susține că anexează în susținerea contestației un extras de pe site-ul Oficiului Național al Registrului Comerțului din care rezultă că S.C. .X. S.R.L. este în funcțiune.

Referitor la cheltuielile cu achizițiile efectuate de la S.C. .X. .X. S.R.L în baza unor facturi care nu au calitatea de document justificativ:

Facturile nr. .X./06.06.2008, nr. .X./12.06.2008, nr. .X./25.06.2008 și nr. .X./06.10.2008 emise de S.C. .X. .X. S.R.L conțin toate elementele necesare și obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea susține că facturarea a avut la bază un „contract de furnizare produse”, respectiv contractul nr. .X./28.05.2008 încheiat între S.C. .X. S.A și S.C. .X. .X. S.R.L.

Facturile au fost acceptate la plată în baza unei recepții ce poartă semnăturile comisiilor de recepție, care au efectuat verificarea calitativă și cantitativă a mărfurilor recepționate, unele facturi având refuzuri ca marfă nerecepționată.

Pentru marfa care a fost livrată la altă dată decât cea a facturii există aviz de însoțire a mărfurilor ce cuprinde inclusiv datele care lipsesc, pe care societatea susține că îl anexează în susținerea contestației.

Plata contravalorii facturii s-a dispus având la bază Nota de intrare recepție prin care se certifică primirea și recepționarea produselor. Marfa achitată a corespuns din punct de vedere cantitativ și calitativ cu recepțiile întocmite.

În susținerea celor de mai sus societatea precizează că anexează la dosarul cauzei: adresele nr. .X./07.10.2008, nr. .X./26.06.2008 privind refuzurile, notele de recepție din datele de 07.10.2008, 25.06.2008, 13.06.2008 și 09.06.2008, avizul de însoțire a mărfurilor nr. .X./19.06.2008, precum și contractul nr. .X./28.05.2008 și fișa de urmărire a derulării acestuia.

Referitor la diminuarea veniturilor aferente anilor 2009 și 2010 prin necalcularea, neînregistrarea și nefacturarea penalităților pentru diferențele de curs valutar:

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală în mod nelegal au prezumat că suma de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./22.03.2007 este corectă și au stabilit ca prejudiciu cert suma de .X. lei, reprezentând diferența dintre aceasta sumă și suma de .X. lei înscrisă în factura seria GJCETE nr. .X./14.12.2007, considerând că sunt venituri neînregistrate.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că modul de calcul al penalităților s-a efectuat prin sondaj, neconstatându-se diferențe (fără însă a indica pentru care facturi a fost realizat calculul), societatea susține că aceasta nu corespunde realității,

deoarece analizând situația penalităților întocmită pentru suma de .X. lei se observă că rubricile tabelului nu conțin informațiile absolut necesare pentru calculul penalităților, respectiv: data scadenței, numărul de zile de întârziere de plată, cota de penalități aplicată.

Pentru a stabili un prejudiciu cert, organele de inspecție fiscală erau obligate să efectueze calculul penalităților.

Astfel, organele de inspecție fiscală au încălcat normele de realizare a controlului financiar, reglementate de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Din situația penalităților corespunzătoare facturilor rezervate pentru compensare pe contractele de portofoliu nr. X/16.01.2004 și contractele bilaterale nr. 33-40/28.01.2004, rezultă că pentru aceste facturi, penalitățile totale calculate în funcție de data efectuării plății sunt în sumă de .X. lei, iar dacă sunt calculate în funcție de data acordului privind compensarea, penalitățile calculate sunt în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență de .X. lei.

Solicitarea de către CE .X. ca .X. să nu efectueze plata facturilor, urmând ca acestea să fie stinse prin compensare, solicitarea fiind făcută exclusiv în interesul CE .X., nu poate genera plata de penalități în sarcina .X., deoarece nu sunt îndeplinite condițiile pentru angajarea răspunderii contractuale a debitorului, respectiv a acordării de despăgubiri (sub forma penalităților prin activarea clauzei penale) întrucât nu există culpa debitorului în executarea cu întârziere a obligației de plată.

În acest context, al erorii de calcul a penalităților, corectarea facturii s-a realizat prin stornare, potrivit art. 159 alin. (1) lit. b din Codul fiscal.

În mod obligatoriu, potrivit reglementărilor contabile, în ipoteza unui litigiu, societatea susține că era obligată să efectueze ajustarea creanței, care presupunea înregistrarea unei cheltuieli, și în acest mod în rezultatul exercițiului financiar se înregistra diferența dintre venit și cheltuiala generată de ajustare.

În situațiile financiare aferente anului 2006 s-a înregistrat creanța în sumă de .X. lei și s-a constituit provizion în sumă de .X. lei, astfel că în contul de profit și pierdere aferent anului 2006 se regăsește suma de .X. lei. Prin corecțiile efectuate, în rezultatul contabil se regăsește suma de .X. lei.

Totodată, S.C. .X. S.A. precizează că organele de inspecție fiscală nu au analizat oportunitatea încheierii tranzacției din perspectiva circumstanțelor economice și juridice în care s-a încheiat acest document.

Astfel, societatea susține că datorită blocajului financiar, generat de lipsa de lichidități, s-a adoptat următoarea procedură: CE .X. solicită ca o anumită factură emisă de S.C. .X. S.A. să nu fie achitată de aceasta și să fie

rezervată în vederea includerii în circuitul de compensare, în condițiile Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 685/1999 și S.C. .X. S.A își exprimă acordul pentru efectuarea operațiunii.

De asemenea, contestatara susține că divergențele cu S.C. .X. S.A, în ceea ce privește cuantumul penalităților datorate de aceasta către CE .X., datează din anul 2005, deoarece încă de la acea dată S.C. .X. S.A a invocat neregularități în ceea ce privește modul de calcul al penalităților efectuat de CE .X..

Contestatara susține că în data de 02.10.2007 a chemat în judecată pe S.C. .X. S.A pentru plata penalităților de întârziere, suma solicitată fiind de .X., lei.

În acest context, societatea susține că interesul patrimonial al acesteia care a generat necesitatea încheierii Contractului de tranzacție nr. .X./X./27.11.2007 și prezentarea acestuia instanței de judecată pentru a pronunța hotărârea de expedient rezultă din cel puțin trei motive: asigurarea soluționării litigiului într-un termen rezonabil; s-a evitat angajarea unor cheltuieli de judecată suplimentare; s-a eliminat riscul pronunțării unei soluții defavorabile.

S.C. .X. S.A menționează că Actul adițional nr. 1 la tranzacția nr. .X./X./27.11.2007 a fost încheiat în condiții perfecte de legalitate, având în vedere aprobarea acționarului comun al celor două societăți, respectiv Ministerul Economiei, exprimată în Nota nr. III/X./23.10.2009.

De asemenea, societatea precizează că prevederile capitolului 8.4, pct. 180, alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/29.10.2009, invocate de organele de inspecție fiscală, au intrat în vigoare la data de 01.01.2010, fiind aplicabile începând cu situațiile financiare aferente anului 2010.

Situațiile financiare ale anilor 2006 – 2009 au fost întocmite potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 în care nu există un text similar cu cel invocat de organul de control.

Referitor la cheltuielile cu serviciile juridice efectuate printr-un avocat care nu era nominalizat în contractul de prestări servicii nr. X/A/2009 încheiat cu SCA .X. și Asociații:

Societatea precizează că serviciile înscrise în Fișa de prestații III/21.07.2009 au fost efectiv prestate, fapt necontestat de organele de inspecție fiscală.

Prestarea serviciilor s-a realizat de către o persoană desemnată de furnizorul de servicii SCA .X. și Asociații, astfel că aceasta și-a îndeplinit obligațiile ce îi reveneau.

Contractul de prestări servicii este un contract intuitu personae, ceea ce presupune că acesta a fost încheiat în considerarea persoanei prestatorului, a calităților și însușirii proprii acestuia, respectiv Casa de Avocatură. Contractul nu a fost încheiat cu fiecare persoană din listă.

Lista de avocați prezentată cu ocazia încheierii contractului avea scopul să dovedească capacitatea profesională a Casei de Avocatură și nu restricționa desfășurarea activității numai la echipa respectivă. Unul dintre avocații care făcea parte din echipa de îndeplinire a contractului a încetat raporturile de colaborare, iar avocatul .X. a preluat și a continuat sarcinile avocatului plecat.

Prin urmare, societatea susține că înlocuirea unui membru al echipei nu echivalează cu nerealizarea serviciului, astfel că plata în sumă de .X. lei a fost făcută în condiții depline de legalitate, deoarece serviciul a fost efectiv prestat.

Referitor la cheltuielile cu lucrările de investiții efectuate la un mijloc fix existent în patrimoniul societății:

Societatea susține că în mod corect s-a procedat la înregistrarea cheltuielilor pentru lucrări de investiții la mijloace fixe existente în patrimoniul CE .X. în contul 611 „Cheltuieli privind reparațiile”, deoarece acestea sunt cheltuieli ulterioare aferente unei imobilizări corporale și trebuie să fie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. Acestea nu trebuie recunoscute ca o componentă a activului, deoarece nu reprezintă o investiție efectuată la imobilizările corporale respective.

Pentru a fi considerate investiții, acestea trebuie să aibe ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, nefiind cazul celor din speța în cauză.

Având în vedere argumentele prezentate anterior, societatea susține că nici obligațiile suplimentare de plată constând în TVA și majorări de întârziere nu sunt legale și temeinice.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ X /04.11.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GJ X /04.11.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

În anul 2011 S.C. .X. S.A a făcut obiectul unui control financiar efectuat de către organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar, fiind întocmit Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011. Perioada supusă acestei verificări a fost 01.01.2007 – 31.12.2009.

Întrucât constatările din Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011 prezintă influențe fiscale asupra impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, acestea au fost tratate distinct în raportul de inspecție fiscală.

Referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată

Pentru exercițiile financiare 2007 și 2008:

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei și de .X. lei, aferente anilor 2007, respectiv 2008, reprezentând servicii juridice efectuate prin X avocați care nu erau nominalizați în Contractul de prestări servicii juridice nr. .X./2007, nerespectându-se pct. 6.1 din acest contract, care prevedea realizarea obiectului contractului prin X avocați nominalizați.

S-a constatat că în baza Notelor de onorarii și a facturilor, S.C. .X. S.A a decontat servicii juridice efectuate prin X avocați care nu erau nominalizați în contractul nr. .X./2007, acest aspect fiind tratat de către organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, aferent anilor 2007 și 2008, au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei aferente anului 2007 și în

sumă de .X. lei aferente anului 2008, reprezentând plata serviciilor efectuate pentru discuții și întâlniri, nefiind respectate prevederile art. 4.5 din Contractul nr. .X./2007 potrivit căruia „comunicările dintre Client și Consilier se vor face prin fax, e-mail sau scrisoare recomandată cu confirmare de primire, astfel încât corespondența și solicitările reciproce să poată fi arhivate și evidențiate în caz de necesitate”.

Astfel, s-a constatat că pentru sumele de .X. lei, respectiv de .X. lei reprezentând plata serviciilor mai sus menționate, înscrise în notele de onorarii care au stat la baza întocmirii facturilor, nu au fost prezentate documentele justificative anterior precizate, acest aspect fiind tratat prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, aferent anilor 2007 și 2008, un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal sumele de .X. lei și de .X. lei, aferente anilor 2007, respectiv 2008, reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate de către consilierii juridici ai SCA X&Asociații, înscrise în Notele de cheltuieli de deplasare – anexe la facturile fiscale lunare de prestări servicii juridice, pentru care nu au fost prezentate documente justificative (ordine de deplasare, facturi de cazare, bonuri de combustibil, etc.), acest aspect fiind tratat prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, aferent anilor 2007 și 2008, au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de X lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei înscrise în factura nr. .X./12.12.2007 și cheltuielile în sumă de .X. lei înscrise în facturile nr. .X./07.03.2008 și nr. .X./10.04.2008, facturi emise de SCA .X./Asociații, întrucât urmare controlului financiar efectuat de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au rezultat următoarele:

S.C. .X. S.A a încheiat cu SCA .X./Asociații contractul nr. .X./23.07.2007 și actul adițional nr. X/01.11.2007 în scopul rezolvării litigiului privind creanța societății față de SC .X. SA .X..

De asemenea, S.C. .X. S.A a încheiat cu SCA .X./Asociații contractul nr. .X./13.02.2008 în scopul rezolvării problemelor litigioase cu Societatea Comercială pentru Închidere și .X./2007 S.A, reprezentată de lichidator judiciar .X. SPRL .

Anterior încheierii actului adițional nr. X/01.11.2007, S.C. .X. S.A a inițiat în data de 02.10.2007, la Tribunalul .X., cererea privind chemarea în judecată a SC .X. SA, solicitând obligarea la plată a penalităților pentru întârzierea achitării contravalorii energiei electrice, aferente facturilor neachitate în termenul de plată.

De asemenea, s-a constatat că anterior încheierii contractului nr. .X./13.02.2008, Societatea Comercială pentru Închidere și .X./2007 S.A a inițiat în data de 11.12.2007 la Tribunalul .X., cererea privind chemarea în judecată a S.C. .X. S.A, solicitând obligarea la plată a sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea activelor și actualizarea acestora.

Astfel, în data de 01.11.2007, S.C. .X. S.A a achitat prin ordinul de plată nr. .X., către Tribunalul .X., taxa de timbru la Dosarul nr. .X./3/2007, în valoare de .X. lei aferentă cuantumului pretențiilor în sumă de .X. lei, reprezentând totalul penalităților de întârziere pentru perioada 2004-2006.

În data de 27.11.2007, între S.C. .X. S.A și S.C. .X. S.A a fost încheiată tranzacția înregistrată sub nr. .X./X., în baza căreia s-a stabilit că valoarea totală a creanței este de .X. lei, eșalonată pe o perioadă de 8 ani începând cu trimestrul I 2008.

Totodată, în data de 18.02.2008 între S.C. .X. S.A și Societatea Comercială pentru Închidere și .X./2007 S.A a fost încheiată tranzacția din data de 18.02.2008, în baza căreia s-a stabilit eșalonarea datoriei societății pe o perioadă de 5 ani, datorie împărțită în 60 rate egale.

Urmare controlului financiar efectuat s-a constatat că din conținutul tranzacțiilor mai sus menționate, nu rezultă că la negocierile dintre S.C. .X. S.A și S.C. .X. S.A, respectiv S.C. .X. S.A și Societatea Comercială pentru Închidere și .X./2007 S.A, a participat și SCA .X./Asociații.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, aferent anilor 2007 și 2008, au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, pentru care au fost calculate

accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, aferent facturii nr. .X./12.12.2007, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, iar aferent facturilor nr. .X./07.03.2008 și nr. .X./10.04.2008 nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei și de .X. lei cu indemnizațiile nete ale cenzorilor, ridicate în anul 2007, respectiv anul 2008, întrucât societatea nu mai avea obligația de a avea cenzori, fapt constatat și urmare controlului financiar efectuat la S.C. .X. S.A.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, aferent anilor 2007 și 2008, un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 39 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, art. 160 alin. 1² din Legea nr. 441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și a Legii nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente anului 2007 și în sumă de .X. lei aferente anului 2008, rezultate din neachitarea contravalorii energiei termice la termenele prevăzute prin contractul nr. .X./17.11.2004 încheiat cu Serviciul Public de pe lângă Consiliul Local .X..

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, aferent anilor 2007 și 2008, au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, pct. 180 alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Aferent exercițiului financiar 2008, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

7. S.C. .X. S.A. a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei reprezentând servicii juridice efectuate pentru altă persoană juridică, respectiv SC .X. SA pentru majorarea capitalului social al acesteia, precum și cheltuieli în sumă de .X. lei cu servicii juridice efectuate în două litigii cu persoane fizice care nu aparțin S.C. .X. S.A, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, sume ce au fost stabilite ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

8. Organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor cu suma de .X. lei, ca urmare a nerecuperării cheltuielilor de judecată din litigiul S.C. .X. S.A. cu SC .X. SA în dosarul nr. .X./3/2007. Acest aspect a fost tratat prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, fiind stabilit ca termen de recuperare a sumei de .X. lei, data de 15.03.2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 180 alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stabilindu-se în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

9. În anul 2007, S.C. .X. S.A a achiziționat de la S.C. .X. – X S.R.L, în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./07.09.2008 și a facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, un utilaj terasier pe șenile multifuncționale în valoare de .X. lei cu o TVA aferentă în sumă de .X. lei.

În data de 24.03.2008, S.C. .X. S.A a inițiat acțiune în instanță împotriva S.C. .X. – X S.R.L, solicitând rezoluțiunea contractului mai sus menționat și repunerea părților în situația anterioară, având în vedere că și-a îndeplinit obligația cu privire la plata prețului utilajului, însă după punerea în funcțiune a acestuia s-a constatat apariția unor deficiențe calitative, defecțiuni ce au existat în momentul predării bunului, însă nu au fost cunoscute de reclamantă, utilajul nemaiputând fi folosit conform destinației sale.

Prin Sentința nr. .X./11.06.2008, Tribunalul .X. – Secția Comercială, a admis acțiunea formulată de S.C. .X. S.A, dispunând rezoluțiunea contractului de vânzare - cumpărare nr. .X./07.09.2008, reclamanta urmând să predea pârâtei bunul achiziționat, iar pârâta să restituie reclamantei prețul plătit.

Întrucât până la data efectuării inspecției fiscale, S.C. .X. S.A nu a pus în aplicare Sentința nr. .X./11.06.2008, în sensul facturării către S.C. .X. – X S.R.L a bunului achiziționat, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei impozabile cu suma de .X. lei și la stabilirea unui impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, prin reîntregirea bazei impozabile cu suma de .X. lei a fost stabilită TVA de plată în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

10. S.C. .X. S.A. a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza unui document emis de S.C. .X. S.R.L având cod unic de înregistrare fiscală .X., contribuabil radiat în data de 12.05.2005.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilindu-se în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

11. S.C. .X. S.A a achiziționat de la S.C. .X. .X. S.R.L șină de cale ferată în valoare de X lei, în baza contractului de furnizare produse nr. .X./28.05.2008 și a facturilor seria GJVEB nr. .X./06.06.2008, seria GJVEB nr. .X./12.06.2008, seria GJVEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de aprovizionare mai sus menționate nu au calitatea de documente justificative, întrucât nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale la data efectuării operațiunii, respectiv nu conțin date privind expediția, carte de identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora și data livrării, semnăturile sau confirmările de primire în cazul în care acestea au fost transmise prin poștă.

Având în vedere Decizia nr. V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, precum și Decizia nr. V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru exercițiile financiare 2009 și 2010:

1. Organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor aferente anilor 2009 și 2010 cu sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, ca urmare a necalculării, neînregistrării și nefacturării de către S.C. .X. S.A a penalităților pentru diferențele de schimb valutar, potrivit art. 3 din tranzacția nr. .X./X./2007, aspect tratat detaliat prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Astfel, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 180 alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stabilindu-se în sarcina societății, aferent anilor 2009 și 2010, un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

2. S.C. .X. S.A nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din penalități de întârziere, în sumă de .X. lei, aferente anului 2009 și în sumă de .X. lei, aferente anului 2010, rezultate din neachitarea contravalorii energiei termice la termenele prevăzute prin contractul nr. .X./17.11.2004 încheiat cu Serviciul Public de pe lângă Consiliul Local .X., constatându-se încălcarea prevederilor art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 180

alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, aferent anilor 2009 și 2010, în sarcina societății a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A a efectuat lucrări de investiții la un mijloc fix existent în patrimoniul societății, cheltuieli înregistrate în mod eronat în contul 611 „Cheltuieli privind reparațiile”.

Astfel, aferent anilor 2009 și 2010, cheltuielile ocazionate de efectuarea lucrărilor de investiții, în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, sunt aferente facturilor nr. X/15.09.2009 și nr. .X./10.11.2009, emise de S.C. .X. S.R.L, respectiv facturii nr. .X./30.08.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L.

S-a constatat că sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, au fost incluse pe cheltuieli în totalitate în anii 2009, respectiv 2010, deși trebuiau să fie amortizate în conformitate cu prevederile legale, astfel că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal și nu sunt aferente veniturilor realizate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea contravalorii facturilor mai sus menționate trebuia efectuată în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” și nu în contul de cheltuieli mai sus menționat, urmând ca la finalizarea investiției, sumele de .X. lei, respectiv .X. lei să fie incluse în mijloace fixe, nefiind astfel cheltuieli deductibile fiscal.

Prin urmare, constatându-se încălcarea prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 24 alin. (3) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferent anilor 2009 și 2010, a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

Aferent exercițiului financiar 2009, organele de inspecție fiscală au mai constatat:

4. S.C. .X. S.A. a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei cu servicii juridice efectuate printr-un avocat care nu era nominalizat în contractul de prestări juridice nr. .X./A/2009 încheiat cu SCA .X. & Asociații, acest aspect fiind tratat prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Astfel, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală mai sus menționate, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei, sumă ce a fost stabilită ca TVA de plată, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A un profit impozabil în sumă de .X. lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **.X. lei**, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **.X. lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **.X. lei**.

Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011 ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – GJ X/04.11.2011 a fost transmis de Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar, cu adresa nr. .X./15.07.2011, organelor de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. – Biroul Teritorial .X. întrucât au fost constatate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni cu consecințe asupra rezultatelor financiare ale societății.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. a sesizat organele de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. – Biroul Teritorial .X. cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011 ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F – GJ X/04.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În fapt, Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar a efectuat un control financiar la S.C. .X. S.A finalizat prin întocmirea Procesului verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011.

Urmare controlului financiar efectuat s-a constatat că societatea a înregistrat în evidențele financiar – contabile cheltuieli reprezentând contravaloarea unor servicii juridice achitate necuvenit SCA .X./ASOCIAȚII, servicii pentru care au fost prezentate documente care conțineau „informații false” sau nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească prestarea acestora, constatându-se încălcarea prevederilor art. 6 alin. (1), alin. (2) și art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat faptul că societatea a înregistrat în evidențele financiar – contabile cheltuieli juridice achitate necuvenit SCA .X.&ASOCIAȚII, pentru un avocat care nu a fost prevăzut în oferta depusă, plățile fiind efectuate în afara prevederilor contractuale.

Totodată, organele de control au constatat că prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului .X. la data de 02.10.2007 sub nr. .X./3/2007, S.C. .X. S.A a chemat în judecată SC .X. SA, solicitând obligarea la plată a penalităților pentru achitarea cu întârziere a energiei electrice aferente facturilor neachitate la termenele de plată, precum și a cheltuielilor de judecată.

Ulterior, în data de 27.11.2007 între S.C. .X. S.A și SC .X. SA a fost încheiată tranzacția nr. .X./X./27.11.2007 prin care părțile au convenit eșalonarea și diminuarea creanței societății, precum și suportarea în mod egal de către fiecare parte a cheltuielilor de judecată.

Referitor la această tranzacție, organele de control au constatat că a fost semnată de directorul .X. și directorul Direcției buget, financiar, contabilitate ca reprezentanți ai S.C. .X. S.A, dar nu au avut mandat din partea Adunării Generale a Acționarilor sau a Consiliului de Administrație al Societății, acești reprezentanți ai societății încălcând prevederile contractuale care obligau la plata penalităților de întârziere în cazul efectuării cu întârziere de către SC .X. SA a plăților către S.C. .X. S.A în baza celor 24 de contracte încheiate, valabile pe perioada de calcul a penalităților.

Astfel, s-a constatat că urmare încheierii tranzacției nr. .X./X./27.11.2007 au fost diminuate veniturile S.C. .X. S.A prin nerecuperarea cheltuielilor de judecată solicitate în dosarul nr. .X./3/2007, aferente cuantumului pretențiilor reprezentând totalul penalităților de întârziere calculate conform contractelor cadru încheiate cu SC .X. SA.

De asemenea, în ceea ce privește tranzacția nr. .X./X./27.11.2007, organele de control au constatat că la aceasta a fost încheiat Actul adițional nr. X/29.10.2009, prin care cele două părți au convenit să modifice tranzacția mai sus menționată în sensul că începând cu ultima zi al celui de-al patrulea trimestru al anului 2009, SC .X. SA nu va mai datora

S.C. .X. S.A diferența de curs valutar, în situația în care între cursul de referință leu/euro de la data semnării tranzacției și cursul de referință leu/euro de la data efectuării fiecărei plăți se înregistrează o diferență mai mare de +/- 15%, în condițiile în care prin tranzacția nr. .X./X./27.11.2007 penalitățile au fost eşalonate pe o perioadă de opt ani, fiind necesară actualizarea acestora pe baza diferențelor de curs valutar la data plății ratelor, față de cel de la data încheierii tranzacției.

Referitor la Actul adițional nr. X/29.10.2009, s-a constatat lipsa mandatului din partea Adunării Generale a Acționarilor sau a Consiliului de Administrație al Societății pentru directorul .X. și directorul Direcției buget, financiar, contabilitate, de a încheia acest act adițional, precum și faptul că acesta nu are viza departamentului juridic al societății și nici viza de control financiar preventiv.

Prin urmare, organele de control au constatat că decizia luată de directorul .X. și directorul Direcției buget, financiar, contabilitate a condus la diminuarea veniturilor prin administrarea și gestiunea incorectă a intereselor societății, respectiv prin modificarea prevederilor tranzacției nr. .X./X./27.11.2007.

Astfel, s-a constatat că au fost diminuate veniturile societății aferente trimestrului IV 2009 și anului 2010 prin necalcularea, neînregistrarea și nefacturarea penalităților rezultate ca urmare a diferențelor de curs valutar, cu încălcarea prevederilor art. 6, art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art. 9 alin. (1) lit. b din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Totodată, organele de control au constatat că S.C. .X. S.A a înregistrat cheltuieli cu indemnizațiile acordate comisiei de cenzori deși pentru perioada 2007 – 2009 societății nu îi erau aplicabile prevederile din Legea nr. 30/1991 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la cenzori.

Urmare constatărilor efectuate, prin adresa nr. .X./15.07.2011, organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar au sesizat Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. – Biroul Teritorial .X. prin înaintarea Procesului verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, având în vedere că au fost constatate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, rezultând o serie de abateri de la prevederile legale privind diminuarea veniturilor și majorarea nejustificată a cheltuielilor cu suma totală de .X. lei cu consecințe asupra rezultatelor financiare aferente perioadei 2007 – 2009, sumă în care sunt

cuprinse cheltuielile și veniturile stabilite ca urmare a constatărilor mai sus menționate.

Urmare întocmirii Procesului verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală la S.C. .X. S.A ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F–GJ X/04.11.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-GJ X/04.11.2011, contestată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală care au avut la bază constatările consemnate în Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, a rezultat că S.C. .X. S.A a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal reprezentând contravaloarea unor servicii juridice achitate SCA .X. /ASOCIAȚII și SCA .X.&ASOCIAȚII, în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, constatându-se încălcarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A, a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal cu indemnizațiile nete acordate cenzorilor, în sumă de .X. lei, având în vedere faptul că societatea nu mai avea obligația de a avea cenzori constatându-se încălcarea prevederilor art. 39 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar și art. 160 alin.(1²) din Legea nr. 441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, și a Legii nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată.

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că S.C. .X. S.A a diminuat veniturile cu sumele de .X. lei și de .X. lei, prin nerecuperarea cheltuielilor de judecată din litigiul avut cu SC .X. SA în dosarul nr. .X./3/2007 aflat pe rolul Tribunalului .X., respectiv necalcularea, neînregistrarea și nefacturarea penalităților pentru diferențele de schimb valutar, potrivit art. 3 din Tranzacția nr. .X./X./2007, fiind încălcate prevederile art. 14 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și pct. 180 alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de **.X. lei** calculat la o bază impozabilă în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, urmare constatărilor mai sus prezentate și având în vedere baza impozabilă stabilită pentru calcularea impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Astfel, se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. F–GJ X/04.11.2011 se regăsesc în sesizarea penală nr. .X./15.07.2011 întocmită de Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar pentru S.C. .X. S.A și înaintată organelor de urmărire și cercetare penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. – Biroul Teritorial .X..

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

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F–GJ X/04.11.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011, 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 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat eronat cheltuieli reprezentând contravaloarea unor servicii juridice achitate necuvenit SCA

.X./ASOCIAȚII și SCA .X.&ASOCIAȚII, servicii pentru care organele de control financiar au constatat că au fost prezentate „documente care conțineau informații false” sau nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească prestarea acestora, respectiv au fost achitate pentru un avocat care nu a fost prevăzut în oferta depusă, plățile fiind efectuate în afara prevederilor contractuale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin nerecuperarea cheltuielilor de judecată solicitate în dosarul nr. .X./3/2007, aferente cuantumului pretențiilor reprezentând totalul penalităților de întârziere calculate conform contractelor cadru încheiate cu SC .X. SA. au fost diminuate veniturile S.C. .X. S.A.

În ceea ce privește tranzacția nr. .X./X./27.11.2007 s-a constatat faptul că la aceasta a fost încheiat Actul adițional nr. X/29.10.2009 fără ca directorul .X. și directorul direcției buget, financiar, contabilitate să aibă mandatul din partea Adunării Generale a Acționarilor sau a Consiliului de Administrație al Societății de a încheia acest act adițional, precum și faptul că acesta nu are viza departamentului juridic al societății și nici viza de control financiar preventiv.

Prin urmare, s-a constatat că decizia luată de directorul .X. și directorul direcției buget, financiar, contabilitate a condus la diminuarea veniturilor prin administrarea și gestiunea incorectă a intereselor societății, respectiv prin modificarea prevederilor tranzacției nr. .X./X./27.11.2007, nefiind calculate, înregistrate și facturate penalitățile rezultate ca urmare a diferențelor de curs valutar.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A, a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal cu indemnizațiile nete acordate cenzorilor, având în vedere faptul că societatea nu mai avea obligația de a avea cenzori.

Se reține că este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, în speță Direcția generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, care a întocmit decizia de impunere contestată sau Biroul de Control Financiar din cadrul acestei direcții, care a întocmi Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției, în același sens fiind și Sentința civilă nr.X/CA/2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. într-o speță similară.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit.a după renumerotare, 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 instanță are unele indicii.”*

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, prin care 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 judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de 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 procedură administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulată împotriva actelor administrative 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 prin Sesizarea Penală nr..X./15.07.2011 înaintată către Direcția Națională Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. – Biroul Teritorial .X., Direcția generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Control Financiar a constatat că în cazul S.C. .X. S.A au fost constatate

aspecte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni cu consecințe asupra rezultatelor financiare ale societății.

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin. (4) care prevede:

„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”,

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând **impozit pe profit** în sumă de **.X. lei**, **accesorii** în sumă de **.X. lei** **aferele impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată** în sumă de **.X. lei** și **accesorii** în sumă de **.X. lei** **aferele taxei pe valoarea adăugată**, 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.”

Totodată, pct.10.1 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, precizează:

“10.1. 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.”

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă 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 constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei și dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție, susținerile contestatarii și documentele anexate la dosarul cauzei.

În fapt, în data de 11.12.2007, SC PENTRU ÎNCHIDEREA ȘI .X./2007 SA (în continuare SC .X. SA), reprezentată prin lichidator judiciar .X. SPRL .X., a depus la Tribunalul .X. Cererea privind chemarea în judecată a S.C. .X. S.A solicitând obligarea acesteia la plata sumei de .X. lei reprezentând transformarea în dezdăunări a obligației de majorare a capitalului social, neexecutată, din care suma de .X. lei reprezintă contravaloarea activelor cedate, iar suma de .X. lei reprezintă actualizarea acestora conform coeficientului de inflație.

Ulterior, în data de 13.02.2008, S.C. .X. S.A a încheiat cu SCA .X./ASOCIAȚII Contractul de asistență juridică nr. X care a avut ca obiect reprezentarea juridică în litigiul cu SC .X. SA.

Prin acest contract a fost stabilit onorariul de .X. lei/oră/avocat și un onorariu de succes cuprins între 0,5% și 3% din valoarea creanței SC .X. SA, în cazul în care SCA .X./ASOCIAȚII obține eșalonarea debitului S.C. .X. S.A.

Ulterior încheierii Contractului de asistență juridică nr. .X./13.02.2008, între S.C. .X. S.A și SC .X. SA a fost încheiată Tranzacția din data de 18.02.2008, prin care cele două părți au convenit eșalonarea datoriei

S.C. .X. S.A pe o perioadă de 5 ani, tranzacție de care a luat act și Tribunalul .X. prin Sentința Comercială nr. X/20.02.2008.

În baza Contractului de asistență juridică nr. .X./13.02.2008, SCA .X./ASOCIAȚII a emis către S.C. .X. S.A facturile nr. .X./07.03.2008 și nr. .X./10.04.2008, în valoare totală de .X. lei fără TVA.

Facturile mai sus menționate au stat la baza înregistrării de către S.C. .X. S.A a cheltuielilor cu servicii juridice în sumă de .X. lei, cheltuieli considerate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și a TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Urmare verificării efectuate, având la bază constatările consemnate în Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât S.C. .X. S.A nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor care au făcut obiectul contractului nr. .X./13.02.2008, necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și faptul că aceste servicii nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A susține faptul că atât în conținutul tranzacției încheiată la data de 18.02.2008 între S.C. .X. S.A și SC .X. SA, cât și în hotărârea de expedient pronunțată, se face referire la calitatea de reprezentant ales al S.C. .X. S.A, respectiv SCA .X./ASOCIAȚII, precum și faptul că tranzacția din data de 18.02.2008 poartă ștampila și semnătura reprezentantului SCA .X./ASOCIAȚII.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„(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.

[...]

(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;”.

Conform pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„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.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care sunt îndeplinite cumulativ anumite condiții, respectiv dovedirea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, iar prestarea efectivă a serviciilor să fie justificată prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că **„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;[...].”

Art. 146 alin. (1) din legea mai sus menționată, stipulează că **„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);[...].”

Avand in vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii care au fost prestate sau urmează să fie prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită conform prevederilor legale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X/04.11.2011, se reține că între S.C. .X. S.A și SCA .X./ASOCIAȚII a fost încheiat Contractul de asistență juridică nr. .X./13.02.2008, care a avut ca obiect reprezentarea juridică în litigiul cu SC .X. SA și prin care a fost stabilit onorariul de .X. lei/oră/avocat și un onorariu de succes cuprins între 0,5% și 3% din valoarea creanței SC .X. SA, în cazul în care SCA .X./ASOCIAȚII obține eșalonarea debitului S.C. .X..

Ulterior încheierii Contractului de asistență juridică nr. .X./13.02.2008, între S.C. .X. S.A și SC .X. SA a fost încheiată Tranzacția din data de 18.02.2008, prin care cele două părți au convenit eșalonarea datoriei S.C. .X. S.A pe o perioadă de 5 ani.

În baza Contractului de asistență juridică nr. .X./13.02.2008, SCA .X./ASOCIAȚII a emis facturile nr. .X./07.03.2008 și nr. .X./10.04.2008 în baza cărora contestatara a înregistrat cheltuieli cu servicii juridice în sumă de .X. lei, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Se reține că aceste cheltuielile în sumă de .X. lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare societății în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele justificative enumerate de legiuitor.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile juridice în sumă de .X. lei, iar pentru TVA în sumă de .X. lei societatea nu are drept de deducere întrucât nu a prezentat documente justificative, potrivit legii, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate și necesitatea efectuării acestor

cheltuieli, prin specificul activității desfășurate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală având la bază Procesul verbal de control financiar nr. .X./14.07.2011, au constatat că din conținutul tranzacției încheiată în data de 18.02.2008 nu a rezultat că la negocierea dintre S.C. .X. S.A și SC .X. SA a participat SCA .X./ASOCIAȚII.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A susține faptul că atât în conținutul tranzacției încheiată la data de 18.02.2008 între S.C. .X. S.A și SC .X. SA, cât și în hotărârea de expedient pronunțată, se face referire la calitatea de reprezentant ales al S.C. .X. S.A, respectiv SCA .X./ASOCIAȚII, precum și faptul că tranzacția din data de 18.02.2008 poartă ștampila și semnătura reprezentantului SCA .X./ASOCIAȚII.

Din analiza Sentinței nr. X/2008 pronunțată de Tribunalului .X. – Secția Comercială în dosarul nr. .X. /95/2007, anexată în copie la dosarul cauzei, sentință prin care instanța a luat act de tranzacția din data de 18.02.2008 încheiată între S.C. .X. S.A (debitoarea) și SC .X. SA (creditoarea), se reține că, referitor la aceasta se menționează:

„Prezenta tranzacție va fi prezentată de către reprezentanții legali sau aleși ai oricăreia dintre cele două părți, în condițiile art. 271 C.pr.civ instanței de judecată, respectiv A.A. X ȘI ASOCIAȚII/.X. SPRL .X. pentru CREDITOARE și S.C.A. .X./ASOCIAȚII pentru DEBITOARE, noi părțile, solicitând pronunțarea unei hotărâri de expedient care să consfințească tranzacția noastră cu privire la stingerea litigiului descris în preambul, conform prezentei înțelegeri încheiată prin bună învoială.”

Totodată, se reține că la dosarul cauzei nu este anexată tranzacția din data de 18.02.2008 și nici hotărârea de expedient, pentru a stabili dacă acestea fac referire la calitatea de reprezentant al SCA .X./ASOCIAȚII pentru S.C. .X. și dacă poartă ștampila și semnătura reprezentantului SCA .X./ASOCIAȚII, așa cum susține societatea.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor care au făcut obiectul contractului nr. .X./13.02.2008, precum și faptul că din conținutul Tranzacției nu rezultă că la negocierea dintre S.C. .X. S.A și SC .X. SA a participat și SCA .X./ASOCIAȚII, fără să efectueze o analiză a documentelor la care societatea face trimitere, având în vedere că prin Sentința nr. X/2008 se face referire la calitatea de reprezentant al SCA .X./ASOCIAȚII pentru S.C. .X. S.A.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. 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, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

3. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că la pct. 2 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 și pentru suma totală de .X. lei reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă 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 constatat că societatea are

obligația înregistrării veniturilor impozabile în sumă de .X. lei și a TVA colectată în cuantumul mai sus menționat, ca urmare a emiterii de către Tribunalul .X. a Sentinței Comerciale nr. .X./11.06.2008, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 și a facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, S.C .X. S.A a achiziționat de la S.C .X. – X S.R.L un utilaj terasier pe șenile multifuncțional, model TLT 100 A, în valoare de .X. lei cu o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

În data de 24.03.2008, pe rolul Tribunalului .X. – Secția Comercială, a fost înregistrată acțiunea formulată de S.C .X. S.A împotriva S.C .X. – X S.R.L, dosar nr. .X. /95/2008, acțiune prin care contestatara a solicitat rezoluțiunea Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2008, repunerea părților în situația anterioară și restituirea prețului plătit, în cuantum de .X. lei, deoarece „bunul achiziționat are vicii ascunse care-l fac impropriu folosirii”.

Astfel, prin acțiunea formulată, S.C .X. S.A a precizat faptul că și-a îndeplinit obligația asumată plătind prețul, însă după punerea în funcțiune a utilajului s-a constatat apariția unor deficiențe calitative, defecțiuni ce au existat în momentul predării bunului, însă nu au fost cunoscute de societate, utilajul nemaiputând fi folosit conform destinației sale.

Prin Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008, Tribunalul .X. – Secția Comercială a admis acțiunea formulată de S.C .X. S.A și a dispus rezoluțiunea Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 și repunerea părților în situația anterioară, S.C .X. S.A urmând să predea S.C .X. – X S.R.L bunul achiziționat, iar aceasta să restituie contestatarii prețul plătit.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A nu a pus în aplicare Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008 în sensul că nu a facturat către S.C .X. – X S.R.L bunul constând în utilaj terasier pe șenile multifuncțional, model TLT 100 A achiziționat în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 și a facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, astfel că au stabilit în sarcina contestatarii un profit impozabil în sumă de .X. lei căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, S.C .X. S.A susține că bunul la care se face referire în Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008 nu se facturează în sensul înregistrării de venituri impozabile și TVA colectată întrucât sentința

judecătorească, pusă în aplicare prin intermediul unui executor judecătoresc, a fost pronunțată în sensul recuperării prețului plătit pentru achiziționarea respectivului bun.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„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.”, iar potrivit art. 21 alin. (1) din același act normativ:

„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. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;
- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare cheltuielilor:

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;
- cheltuiala cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de cercetare și dezvoltare și a mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar care a fost înregistrată în rezultatul reportat. În acest caz, cheltuiala este deductibilă fiscal pe perioada rămasă de amortizat a acestor imobilizări,

respectiv durata inițială stabilită conform legii, mai puțin perioada pentru care s-a calculat amortizarea. În mod similar se va proceda și în cazul obiectelor de inventar, baracamentelor și amenajărilor provizorii trecute în rezultatul reportat cu ocazia retratării situațiilor financiare anuale.”

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. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că art. 134 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008, precizează:

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...]”, iar art. 134¹ din același act normativ, referitor la “Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” stipulează:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, art. 134² din legea mai sus menționată prevede:

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru livrările/prestările de servicii efectuate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator. Prin

excepție, exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Acest caz se aplică în situația în care facturile pentru o livrare sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011, se reține că S.C .X. S.A a formulat împotriva S.C .X. – X S.R.L acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului .X. – Secția Comercială, dosar nr. .X. /95/2008, solicitând rezoluțiunea Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 încheiat cu această societate, ca urmare a faptului că ulterior punerii în funcțiune a utilajului terasier pe șenile multifuncțional, model TLT 100 A achiziționat în baza contractului mai sus menționat și a facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, s-a constatat apariția unor deficiențe calitative ce au existat în momentul predării bunului, însă nu au fost cunoscute de S.C .X. S.A, utilajul nemaiputând fi folosit conform destinației sale.

Urmare acțiunii formulate de contestatară, prin Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008, Tribunalul .X. – Secția Comercială a admis acțiunea formulată de S.C .X. S.A și a dispus rezoluțiunea Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 și repunerea părților în situația anterioară, S.C .X. S.A urmând să predea S.C .X. – X S.R.L bunul achiziționat, iar aceasta să restituie contestatarii prețul plătit.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A nu a pus în aplicare Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008 în sensul că nu a facturat către S.C .X. – X S.R.L bunul constând în utilaj terasier pe șenile multifuncțional, model TLT 100 A achiziționat în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 și a facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, astfel că au stabilit în sarcina contestatarii un profit impozabil în sumă de .X. lei căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Având în vedere dispoziția instanței de judecată, se reține că rezoluțiunea Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007 are ca efect desfiintarea lui și implicit a raportului juridic născut între partile contractante. Rezoluțiunea contractului operează retroactiv, desfiintându-l atât pentru trecut cât și pentru viitor, considerându-se că părțile nu l-au încheiat.

Astfel, părțile fiind repuse în situația anterioară, prin Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008 dispunându-se ca S.C .X. S.A să predea S.C .X. – X S.R.L bunul achiziționat, iar aceasta să restituie contestatarii prețul

plătit, se reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la obligarea S.C .X. S.A de a factura către S.C .X. – X S.R.L contravaloarea utilajului terasier pe șenile multifuncțional, model TLT 100 A care a făcut obiectul contractului mai sus menționat.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă dacă urmare achiziționării conform facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, utilajul în cauză a fost înregistrat ca mijloc fix amortizabil și dacă din punct de vedere fiscal cheltuielile aferente achiziționării utilajului au fost recuperate prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că în motivarea acțiunii formulată de S.C .X. S.A împotriva S.C .X. – X S.R.L s-a precizat faptul că utilajul a fost pus în funcțiune, fapt ce rezultă din Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă dacă urmare achiziției efectuată conform facturii seria GJ nr. .X./27.09.2007, S.C .X. S.A a înregistrat TVA deductibilă conform art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că prin contestația formulată, S.C .X. S.A susține că bunul la care se face referire în Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008 nu se facturează în sensul înregistrării de venituri impozabile și TVA colectată întrucât sentința judecătorească, pusă în aplicare prin intermediul unui executor judecătoresc, a fost pronunțată în sensul recuperării prețului plătit pentru achiziționarea respectivului bun.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X/04.11.2011 nu rezultă dacă S.C .X. S.A a pus în aplicare Sentința Comercială nr. .X./11.06.2008, așa cum susține contestatara, care a fost modalitatea de punere în aplicare a acestei sentințe și dacă în cauză au fost aplicate prevederile art. 138 din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la ajustarea bazei de impozitare.

Totodată, se reține că din analiza Sentinței Comerciale nr. .X./11.06.2008, după dispunerea rezoluțiunii Contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./07.09.2007, se face mențiunea: „Cu apel”, însă din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă sentința în cauză a rămas irevocabilă.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

anterior precizate, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. 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, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

5. Referitor la accesoriile în sumă totală de **X lei** aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având în vedere că la pct. 4 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 și pentru suma totală de **X lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

6. Referitor la suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă 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 constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de X lei aferente trimestrului II 2008 și societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care din raportul**

de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt .

În fapt, în semestrul II 2008, S.C .X. S.A a înregistrat cheltuieli în sumă de X lei considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, precum și TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, iar pentru TVA în sumă de .X. lei societatea nu are drept de deducere, pe considerentul că aceste sume au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi emise de „S.C .X. S.R.L”, contribuabil având cod unic de înregistrare .X., „radiat în data de 12.05.2005”.

În susținerea contestației, S.C .X. S.A depune un „extras de pe site-ul Oficiului National al Registrului Comerțului”, precizând că din acesta rezultă faptul că „societatea este în funcțiune”.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„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.”, iar potrivit art. 21 alin. (1) din același act normativ:

„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. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal [...].”

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. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că **„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

b) operațiuni taxabile;[...].”

Art. 146 alin. (1) din legea mai sus menționată, stipulează că **„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);[...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, exercitarea dreptului de deducere a taxei datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate fiind condiționat de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

”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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A a înregistrat eronat în semestrul II 2008 cheltuieli în sumă de X lei considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, precum și TVA deductibilă în sumă de .X. lei, întrucât aceste sume au fost înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi emise de „S.C .X. S.R.L”, contribuabil având cod unic de înregistrare .X., „radiat în data de 12.05.2005”.

În susținerea contestației, S.C .X. S.A precizează că societatea care a emis facturile mai sus menționate, este în funcțiune, depunând în acest sens un „extras de pe site-ul Oficiului National al Registrului Comerțului”.

Din analiza acestui „extras” și a datelor oferite de portalul Oficiului National al Registrului Comerțului se reține că denumirea societății este FILIALA INSTITUTUL DE CERCETĂRI ȘI MODERNIZĂRI .X. – .X. SA .X. având numărul de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului J40/X/2004 și cod unic de înregistrare X. Referitor la „starea firmei” se menționează „funcțiune”, data ultimei înregistrări la registrul comerțului fiind 09.11.2009.

Totodată, din analiza informațiilor furnizate de pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice (Informații Fiscale și Bilanțuri) se reține că agentul economic cu codul unic de identificare fiscală .X., este INSTITUTUL DE CERCETĂRI ȘI MODERNIZĂRI .X. – .X. SA .X. având numărul de înregistrare la Oficiul Național al Registrului Comerțului J40/X/2003. În ceea ce privește rubrica privind starea societății se precizează: „dizolvare fără lichidare (fuziune) din data 12 Mai 2005”.

Se reține că potrivit art. 1 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1065/2003 privind reorganizarea Companiei Naționale XX." - S.A. și a Societății Comerciale "Institutul de Cercetări și Modernizări .X. - .X." - S.A. .X. pe calea fuziunii prin absorbție, precum și înființarea Societății Comerciale Filiala "X - .X." - S.A. .X., ca filială a Companiei Naționale de X." - S.A.:

„Se aprobă reorganizarea Companiei Naționale.X." - S.A. și a Societății Comerciale "Institutul de Cercetări X - .X." - S.A. .X. pe calea fuziunii prin absorbție, precum și înființarea Societății Comerciale Filiala "Institutul de Cercetări și Modernizări .X. - .X." - S.A. .X., ca filială a Companiei Naționale .X." - S.A.”, iar potrivit art. 7 din același act normativ, **„Societatea Comercială Filiala X- .X." - S.A. .X. va prelua toate drepturile și va fi ținută de toate obligațiile Societății Comerciale "Institutul de Cercetări X - .X." - S.A. .X..”**

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X/04.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea care a emis facturile în baza cărora S.C .X. S.A a înregistrat în semestrul II 2008 cheltuieli deductibile în sumă de X lei și TVA deductibilă în sumă de .X. lei este SC .X. SRL cu codul unic de înregistrare .X., însă așa cum s-a precizat mai sus, denumirea societății care are acest cod unic de înregistrare este INSTITUTUL DE X – .X. SA .X., societate care a fuzionat cu FILIALA INSTITUTUL DE X – .X. SA .X., cod unic de înregistrare .X., menționată de contestatar ca fiind emitentul facturilor în cauză, iar din analiza informațiilor furnizate de pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice (Informații Fiscale și Bilanțuri) rezultă faptul că aceste societăți au aceeași adresă, respectiv Bd. X, nr. X, sector X, .X..

De asemenea, din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că acestea nu au precizat numărul și data facturilor emise către S.C .X. S.A, nefiind efectuată o analiză a acestora, singura constatare fiind aceea că furnizorul SC .X. SRL este radiat din data de 12.05.2005, la dosarul cauzei nefiind anexate facturile în cauză.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili furnizorul emitent al facturilor în cauză, respectiv dacă acesta este INSTITUTUL DE CERCETĂRI X – .X. SA .X., așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, societate care a fuzionat în data de 12.05.2005 sau FILIALA INSTITUTUL X – .X. SA .X., așa cum susține contestatarul, societate care potrivit datelor oferite de portalul Oficiului National al Registrului Comerțului este în funcțiune și care a preluat toate drepturile și obligațiile Societății Comerciale "Institutul de Cercetări și Modernizări .X. - .X." - S.A. .X. potrivit Hotărârii Guvernului nr. 1065/2003, mai sus menționată.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie, faptul că din constatările organelor de inspekție fiscală consemnate în raportul de inspekție fiscală, precum și din documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. 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, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 în ceea ce privește suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiasi tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

7. Referitor la accesoriile în sumă totală de **X lei** aferente impozitului pe profit (X lei) și taxei pe valoarea adăugată (.X. lei), având în vedere că la pct. 6 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 și pentru suma totală de **X lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

8. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă 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 constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, înscrise în facturile emise de S.C .X. .X. S.R.L, pe considerentul că acestea nu cuprind informațiile referitoare la datele privind expediția, în condițiile în care actele normative în vigoare la data emiterii facturilor nu prevedeau această obligație, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv dacă au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în baza contractului de furnizare produse nr. .X./28.05.2008 încheiat cu S.C .X. .X. S.R.L și a facturilor seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008, emise de această societate, S.C .X. S.A a achiziționat produse constând în „ȘINA CF cod CPV: X-8”, înregistrând cheltuieli în sumă de X lei considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât facturile emise de S.C .X. .X. S.R.L, mai sus menționate, nu au calitatea de document justificativ deoarece nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv nu conțin datele privind expediția : carte de identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora și data livrării, semnăturile sau confirmările de primire, în cazul în care facturile au fost transmise prin poștă.

Prin contestația formulată, S.C .X. S.A susține faptul că facturile seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008, emise de S.C .X. .X. S.R.L conțin toate elementele „necesare și obligatorii” prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că anumite facturi au fost refuzate parțial la plată ca urmare a constatării unor cantități de marfă nerecepționată, iar pentru marfa care a fost livrată la altă dată decât cea înscrisă în factură, societatea precizează că deține aviz de însoțire a mărfii care conține inclusiv datele care nu sunt completate în factură.

În susținerea celor de mai sus, S.C .X. S.A a anexat la dosarul cauzei următoarele documente: facturile seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008, adresele nr. .X./07.10.2008 și nr. .X./26.06.2008, notele de recepție din datele de 07.10.2008, 25.06.2008, 13.06.2008 și 09.06.2008, avizul de însoțire a mărfii nr. .X./19.06.2008, contractul nr. .X./28.05.2008 și fișa de urmărire a derulării acestuia.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„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.”, iar potrivit art. 21 alin. (1) din același act normativ:

„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.”

La art. 21 alin. (4) lit. f din același act normativ, se stipulează că nu sunt deductibile fiscal, **„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”**, iar conform pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, 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.”

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor precizează că **„orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

c) operațiuni taxabile;[...].”

Art. 146 alin. (1) din legea mai sus menționată, stipulează că **„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);[...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, exercitarea dreptului de deducere a taxei datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate fiind condiționat de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

”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, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, orice persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care justificarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor se realizează cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă

trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu”.

Se reține că potrivit alin.(6) al articolului mai sus menționat, **„semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii.”**

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că pentru a înregistra cheltuieli deductibile fiscal și pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contribuabilii, respectiv persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii prevăzute de legiuitor.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”.*

Prin urmare, în conformitate cu Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, nu pot fi deductibile fiscal cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Se reține de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că aceste cheltuieli cu bunurile achiziționate pe bază de factură sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X/04.11.2011, se reține că în baza contractului de furnizare produse nr. .X./28.05.2008 încheiat de contestatar cu S.C .X. .X. S.R.L și a facturilor seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008, emise de această societate, S.C .X. S.A a înregistrat cheltuieli cu achiziționarea de produse constând în „ȘINA CF cod CPV: X-8”

în sumă de X lei considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă în sumă de .X. lei.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A a înregistrat eronat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei întrucât facturile emise de S.C .X. .X. S.R.L, mai sus menționate, nu au calitatea de document justificativ deoarece nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv nu conțin datele privind expediția : carte de identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora și data livrării, semnăturile sau confirmările de primire, în cazul în care facturile au fost transmise prin poștă.

Astfel :

- În ceea ce privește facturile seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008 și seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008 s-a constatat că acestea nu conțin numărul mijlocului de transport;

- În ceea ce privește factura seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 s-a constatat că aceasta conține un număr incomplet al numărului de transport;

- În ceea ce privește factura seria GJ nr. .X./06.10.2008 s-a constatat că aceasta conține numărul mijlocului de transport DJ 69 CNC, „mijloc de transport care nu a fost identificat ca număr de înmatriculare real”.

Prin contestația formulată, S.C .X. S.A susține faptul că facturile mai sus menționate conțin toate elementele „necesare și obligatorii” prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că anumite facturi au fost refuzate parțial la plată ca urmare a constatării unor cantități de marfă nerecepționată, iar pentru marfa care a fost livrată la altă dată decât cea înscrisă în factură, societatea precizează că deține aviz de însoțire a mărfii care conține inclusiv datele care nu sunt completate în factură, anexând în acest sens următoarele documente: facturile seria GJ VEB nr. .X./06.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./12.06.2008, seria GJ VEB nr. .X./25.06.2008 și seria GJ nr. .X./06.10.2008, adresele nr. .X./07.10.2008 și nr. .X./26.06.2008, notele de recepție din datele de 07.10.2008, 25.06.2008, 13.06.2008 și 09.06.2008, avizul de însoțire a mărfii nr. .X./19.06.2008, contractul nr. .X./28.05.2008 și fișa de urmărire a derulării acestuia.

Referitor la întocmirea documentelor justificative în baza cărora S.C .X. S.A a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X., așa cum s-a reținut mai sus,

acestea trebuie să conțină sau să furnizeze toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Din analiza acestor dispoziții legale, anterior precizate, se reține că datele privind expediția nu reprezintă informații care trebuie completate în mod obligatoriu în factură.

Prin urmare, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. S.A nu are dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată deductibilă înscrise în facturile emise de S.C .X. .X. S.R.L, pe considerentul că acestea nu conțin informațiile referitoare la datele privind expediția, în condițiile în care așa cum s-a reținut mai sus, factura nu cuprinde în mod obligatoriu aceste informații.

Mai mult, art. 155 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează în mod clar faptul că semnarea și ștampilarea facturii nu sunt obligatorii.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele și argumentele prezentate de societate în susținerea contestației, referitoare la faptul că anumite facturi au fost refuzate parțial la plată ca urmare a constatării unor cantități de marfă nerecepționată.

Astfel, societatea a anexat la dosarul cauzei adresele nr. .X./07.10.2008 și nr. .X./26.06.2008 prin care S.C .X. S.A a informat furnizorul S.C .X. .X. S.R.L faptul că aferent contractului de furnizare produse nr. X/2008, pentru facturile nr. .X./06.10.2008 și nr. .X./25.06.2008, au fost refuzate la plată sumele de X lei, respectiv X lei, reprezentând contravaloare marfă nerecepționată, solicitând acestuia transmiterea în original a facturilor de stornare pentru sumele mai sus menționate.

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă aceste facturi au fost stornate de către furnizor și înregistrate de S.C .X. S.A.

Referitor la completarea facturilor, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, au avut în vedere documentele prezentate de societate în susținerea contestației, respectiv avizul de însoțire a mărfii nr. .X./19.06.2008 față de care societatea precizează că acesta conține inclusiv datele care nu sunt completate în factură.

Totodată, având în vedere că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de

deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că aceste cheltuieli cu bunurile achiziționate pe bază de factură sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ /04.11.2011 nu rezultă dacă aceste aspecte au fost verificate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. 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, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. F-GJ /04.11.2011 în ceea ce privește suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

9. Referitor la accesoriile în sumă totală de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având în vedere că la pct. 8 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 și pentru suma totală de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium

sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

10. Referitor la impozitul pe profit în sumă 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 constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei aferente anului 2009 și în sumă de .X. lei aferente anului 2010, înregistrate de societate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă dacă aceste cheltuieli au fost efectuate pentru lucrări de reparații sau pentru investiții la mijloacele fixe existente în patrimoniul S.C. .X. S.A.

În fapt, în anii 2009 și 2010, în baza facturilor nr. .X./15.09.2009 și nr. .X./10.11.2009 emise de SC .X. SRL, respectiv nr. .X./30.08.2010 emisă de SC .X. SRL, S.C. .X. S.A a înregistrat în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de .X. lei, aferentă anului 2009 și suma de .X. lei, aferentă anului 2010.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile mai sus menționate întrucât au fost efectuate pentru lucrări de investiții la mijloace fixe existente în patrimoniul societății, astfel că trebuiau înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, urmând ca la finalizarea investiției cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei să fie incluse în valoarea mijloacelor fixe și să fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor legale.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A precizează faptul că în mod legal a înregistrat cheltuielile mai sus menționate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” deoarece acestea reprezintă cheltuieli ulterioare aferente unei imobilizări corporale și trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, precum și faptul că aceste cheltuieli nu au fost efectuate pentru investiții la mijloacele fixe existente în patrimoniul societății întrucât nu au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ale acestora și la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

„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.”, iar potrivit art. 21 alin. (1) din același act normativ:

„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.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal [...].”

Astfel, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit pct. 93 alin. (1) și pct. 94 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare până la data de 01.01.2010:

„93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.[...]

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare.

Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Aceleași prevederi legale au fost menținute și la pct. 106 alin. (1) și pct 107 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Potrivit pct. III 2 – Alte precizări din Anexa 1 – Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe la Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

„2. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

[...]

Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”

Se reține că potrivit art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.05.2009:

„(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.”, iar potrivit alin. (3) lit. d al aceluiași articol, „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;”.

Totodată, se reține că potrivit pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997:

„9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că investițiile efectuate la mijloacele fixe, sub forma cheltuielilor ulterioare, trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, iar în cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora, cheltuielile urmând să fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Totodată, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată, iar cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli cu reparațiile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X /04.11.2011, se reține că S.C. .X. S.A a înregistrat în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma de .X. lei, aferentă anului 2009 și suma de .X. lei, aferentă anului 2010, în baza facturilor nr. 0.X./15.09.2009 și nr. .X./10.11.2009 emise de SC .X. SRL, respectiv factura nr. .X./30.08.2010 emisă de SC .X. SRL.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-GJ X/04.11.2011, se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile mai sus menționate întrucât au fost efectuate pentru lucrări de investiții la mijloace fixe existente în patrimoniul societății, astfel că trebuiau înregistrate în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, urmând ca la finalizarea investiției

cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei să fie incluse în valoarea mijloacelor fixe și să fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale.

Se reține că prin contestația formulată, S.C. .X. S.A precizează faptul că în mod legal a înregistrat cheltuielile mai sus menționate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” deoarece acestea reprezintă cheltuieli ulterioare aferente unei imobilizări corporale și trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, precum și faptul că aceste cheltuieli nu au fost efectuate pentru investiții la mijloacele fixe existente în patrimoniul societății întrucât nu au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ale acestora și la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Din analiza documentelor anexate la dosarul, respectiv facturile nr. .X./15.09.2009 și nr. .X./10.11.2009 emise de SC .X. SRL, factura nr. .X./30.08.2010 emisă de SC .X. SRL, procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/15.09.2009 și nr. X/10.11.2009, situația de lucrări privind „Reparație capitală cuplă hidraulică R X”, proces verbal de servicii - raportul final montare și măsurători, se rețin următoarele:

Facturile nr. 0.X./15.09.2009 și nr. .X./10.11.2009 emise de SC .X. SRL au înscris la rubrica privind „denumirea produselor sau a serviciilor”: „amenajare grupuri sanitare stație compresoare”, fiind menționat contractul nr. X/14.05.2009, respectiv „tencuială interioară și exterioară secția chimic etapa a II a”.

La factura nr. .X./15.09.2009 a fost anexat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/15.09.2009 prin care au fost recepționate lucrările constând în „amenajare grupuri sanitare stație compresoare”, efectuate de SC .X. SRL în baza contractului nr. X/2009, constatându-se că „lucrarea este terminată și corespunde din punct de vedere calitativ”.

De asemenea, la factura nr. .X./10.11.2009 a fost anexat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X. /10.11.2009 prin care au fost recepționate lucrările constând în „tencuială interioară și exterioară secția chimic etapa a II a”, efectuate de SC .X. SRL în baza contractului nr. X/27.08.2009, constatându-se că „lucrarea este terminată și corespunde din punct de vedere calitativ”.

Factura nr. .X./30.08.2010 emisă de SC .X. SRL are înscris la rubrica privind „denumirea produselor sau a serviciilor”: „reparație capitală cuplaj Voith X seria X/1993” și „piese de schimb pentru reparație capitală”.

La această factură a fost anexată situația de lucrări „reparație capitală cuplă hidraulică RX” în care sunt menționate lucrările „ce se vor executa în timpul reparației capitale” precum și piesele de schimb pentru „reparație capitală 1 buc. Cuplaj Voith RX”.

De asemenea, la factura mai sus menționat a fost anexată prima pagină din procesul verbal de servicii - raportul final montare și măsurători, din care rezultă ce operații s-au efectuat după demontare.

Se reține că în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, demolări, demontări, dezafectări, înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen, iar în categoria lucrărilor de modernizare, în cazul clădirilor, intră lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despartitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

În sensul celor reținute mai sus este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului, exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr. .X. /15.02.2009.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ X /04.11.2011 organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în suma de .X. lei, aferente anului 2009 și în sumă de .X. lei, aferente anului 2010, înregistrate de S.C. .X. S.A în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, pe considerentul că au fost efectuate pentru lucrări de investiții la mijloace fixe existente în patrimoniul societății care trebuiau incluse în valoarea mijloacelor fixe și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale, fără să efectueze o analiză a acestora pe bază de documente în vederea stabilirii dacă societatea contestatară a efectuat numai investiții sau dacă au fost efectuate și lucrări de reparații, în facturile nr. .X./15.09.2009, nr. .X./10.11.2009 și nr. .X./10.11.2009 fiind înscrise cheltuieli cu lucrări de amenajare a grupurilor sanitare, de tencuială interioară și exterioară, reparație capitală „cuplaj Voith RR seria R/1993”, precum și achiziții de piese de schimb pentru reparație capitală.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

anterior precizate, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.6. 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, potrivit cărora:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. F-GJ X /04.11.2011 pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

11. Referitor la accesoriile în sumă de **X lei** aferente impozitului pe profit, având în vedere că la pct. 10 din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-GJ X 04.11.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-GJ X /04.11.2011 și pentru suma de **X lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de situația de fapt ce va fi constatată.

12. În ceea ce privește suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă **Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

În fapt, prin contestația formulată, S.C. **.X. S.A** nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la impozitul

pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului 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:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

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 suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”. Acest articol nu a fost abrogat, fiind în prezent în vigoare conform art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil, urmând a fi abrogat la data intrării în vigoare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.**

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. S.A, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, 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, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 cu privire la suma totală de **X lei**, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*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*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. .X. S.A** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*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. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 214 alin. (1), art.216 alin. (1), alin.(3), alin. (3[^]1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat pct.10.1, pct. 11.1 lit.a, lit. b și pct.11.6. 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 se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului 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 adoptată pe latură penală.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice **.X.** pentru **suma totală de X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei**, accesorii în sumă de **X lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A împotriva Deciziei de impunere nr. F-GJ X/04.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice **.X.** pentru **suma totală de X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente

impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL,
X