

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 674 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C.S.R.L.
din, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** – **Activitatea Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. S.R.L.** cu sediul în com., județul, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale al persoane juridice nr. emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, Decizia de impunere a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C.S.R.L. are sediul în comuna, sat, nr., județul, are CIF

Obiectul contestației îl constituie suma totală delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar .

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății în data deiar contestația a fost depusă în data deși înregistrată la A.J. F.P. sub nr.

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art. 269 alin.(1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială Seria nr., în original pentru avocat

S.C.S.R.L. cu sediul în comuna, sat, nr., județul, are sediul procesual ales pentru comunicarea actelor la Cabinet de Avocatcu sediul în, str., nr., bl., sc., ap., jud.

I. S.C.S.R.L. susține următoarele:

„ Subscrisa [...] cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură la Cabinet de avocat, din, județul, prin av. [...] formulează [...]

CONTESTAȚIE

Împotriva Deciziei de impunere nr. [...] pentru suma delei reprezentând impozit pe profit, pe care o consideram nelegală, pentru următoarele motive:

În fapt, prin această decizie , organul fiscal a stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum delei, care se compune din :

- *impozit pe profit-lei*
- *impozit pe veniturile din alte surse –lei.*

Cât privește impozitul pe profit organul de control a constatat lao diferența de profit impozabil delei reprezentând cheltuieli efectuate de societate, aferente unor pretări de servicii efectuate de SCSRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora (contract situații de lucrări) și nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul Activității desfășurate.

În opinia noastră, decizia de impunere este anulabilă pentru suma delei reprezentând impozit pe profit, întrucât această sumă este nelegal stabilită și nedatorată, pentru următoarele considerente:

I. În lunasocietatea a încheiat cu SC, contractul de prestări de servicii nr.cu o durată de un an.[...].

II. Întrucât S.C.S.RL nu avea la acel moment personalul necesar pentru a onora comenzile aferente acestui contract, a încheiat cu SCSRL contractul de prestări servicii nr. [...].

Ca atare, la momentul când beneficiarul SC îi livra prestatorului S.C.S.RL materialul croit și accesoriile necesare confecționării huselor, cu aviz de însoțire, aceasta îl livra mai departe SC SRL., tot cu aviz de însoțire [...].

După efectuarea comenzilor, produsele finite erau livrate beneficiarului în același mod.[...].

Tot în același mod s-a derulat și contractul de prestări servicii nr. încheiat cu beneficiarul SCSRL pentru care între societatea noastră și SCSRL a intervenit completarea obiectului Contractului de prestări servicii nr.prin Actul adițional din [...].

[...] S.C.S.RL era un intermediar care asigură transportul materialelor și produselor finite între beneficiar (SCși SCSRL) și prestatorul SCSRL.[...].

[...] urmează să constatați că serviciile au fost efectiv prestate și se înscriu în specificul activității desfășurate și a obiectului său de activitate, iar cheltuielile efectuate sunt deductibile fiscal [...].

II. Invocăm de asemenea, principiul economicului asupra juridicului, principiu contabil general prevăzut de Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 [...].

Pentru aceste motive, solicităm anularea deciziei de impunere nr., pentru suma contestată delei, reprezentând impozit pe profit, ca fiind nelegală [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.întocmit la S.C. S.R.L. s-au stabilit următoarele:

„ Capitoll III - Constatări fiscale

Diferența de profit impozabil reprezintă după cum urmează:

-lei reprezintă cheltuieli efectuate de către societate aferente prestări servicii executate de către SCSRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora.

Mai mult, societatea SCSRL are administrator pe, ruda dnei- asociat la S.C. S.RL. De asemenea, societateaSRL funcționează la același sediu social ca și S.C.S.RL, respectiv, comuna, nr., jud. Societatea este în faliment începând cu data de

Facturile emise de către SCSRL sunt numerotate în ordine cronologică [...] și toate sunt în suma delei, fiind achitate integral cu numerar prin casieria unității.

Conform prevederilor art. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal [...].

Au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

-lei reprezintă venituri neînregistrate în evidenta contabilă aferente unor facturi de vânzare emise de către societate [...] în perioada anterioară înregistrării sale în scopuri de TVA.

Suma delei a fost eronat înregistrată de societate în contul 4427,, TVA colectată” și eronat declarată la organul fiscal teritorial la sursa „ Taxa pe valoarea adăugată”.

Au fost încălcate prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

La data deorganele de inspecție fiscală au constat următoarele:

Societatea a înregistrat profit impozabil în sumă delei [...] pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă delei [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.CSRL are ca obiect principal de activitate "....." - cod CAEN

* Raportul de inspecție fiscală nr.încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P.

- Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și impozitului pe veniturile din alte surse aferent perioadei_..... .

În urma inspecției fiscale, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.au fost stabilite următoarele obligații fiscale totale suplimentare:

-lei impozit pe profit suplimentar;

-lei impozit pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar de plată..

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. pentru suma totală delei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

* **Prin contestația formulată**, societatea comercială solicită anularea parțială a obligațiilor fiscale stabilite la control, susținând următoarele:

- în luna, societatea a încheiat un contract de prestări servicii cu SC ;
- întrucât societatea nu avea personalul necesar pentru a onora comenzile aferente contractului a încheiat cu SCSRL contractul de prestării servicii nr.;
- după efectuarea comenzilor, produsele finite erau livrate beneficiarului cu aviz de însoțire;

De asemenea, societatea invocă în susținerea contestației principiul prelevanței economice asupra juridicului, prevăzut de Ordinul nr.3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

* **Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă următoarele:**

1). Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă delei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată S.C.S.R.L. și-a diminuat rezultatul fiscal cu contravaloarea cheltuielilor efectuate de către societate aferente prestărilor de servicii pentru care societatea nu deține documente justificative prin care să dovedească prestarea efectivă a acestora, fiind încălcate prevederile art..21 alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, actualizată.

* S.C.S.R.L. contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu prestările de servicii susținând că, prestările de servicii au fost efectiv prestate, produsele finite fiind livrate beneficiarului.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015):

“Art. 19 - Reguli generale

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

Art. 21 – Cheltuieli [...]

(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; [...].”

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Norme metodologice:

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, rezultă că, pentru a deduce cheltuielile cu achizițiile de servicii, societatea trebuie să dețină contracte care să cuprindă date referitoare la prestări, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului și să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, orice alte materiale corespunzătoare.

Față de cele prezentate mai sus se reține că, prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a fi deduse, este ca ele **să fie efectuate în interesul direct al activității desfășurate** și să fie justificate cu documente.

În cazul de față, în perioada verificată, S.C.S.R.L a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de lei reprezentând prestări servicii, în condițiile în care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, devize de lucrări, bonuri de consum, situații de lucrări executate sau produse finite obținute, sau orice alte documente care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform art.21, alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În speță, întrucât societatea nu a făcut dovada că deține documente (devize, situații de lucrări) care să justifice realitatea și natura serviciilor achiziționate de la S.CS.R.L. în baza contractului de prestării servicii organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor de achiziție a acestor servicii stabilind suplimentar în sarcina societății un impozit pe profit în sumă delei.

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

Se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu prestărilor de servicii, societatea trebuie să facă dovada efectuării acestora în scopul realizării de venituri și să fie justificate cu documente.

* Susținerea din contestație potrivit căreia “ *Ca atare, la momentul când beneficiarul [...] îi livra prestatorului [...] materialul croit și accesoriile necesare confecționării huselor, cu aviz de însoțire, aceasta îi livra mai departe [...] tot cu aviz de însoțire. În acest sens, depunem spre exemplificare o parte dintre avizele emise în lunile și [...]*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **societatea nu a prezentat** organelor de inspecție fiscală și nici ulterior **în susținerea contestației mijloace de probă**, respectiv documente justificative reglementate de Codul fiscal, **de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală**.

Documentele prezentate de societate, respectiv avize de însoțire, contracte de prestări servicii și o situație denumită „Operații care ar putea fi făcute la laborator” sunt insuficiente și nu fac dovada realității și naturii serviciilor achiziționate, nefiind considerate documente justificative pentru serviciile efectiv prestate.

Anexa mai sus menționată nu poate fi asimilată unui deviz de lucrări pentru prestările efectuate semnat de către prestator și confirmat de beneficiar care să stea la baza facturării ulterioare a serviciilor.

În speță, societatea nu a făcut dovada că deține documente care să justifice realitatea și natura serviciilor prestate, **simplic contractare a serviciilor nu este suficientă** pentru a demonstra scopul și realitatea achiziției acestora, întrucât într-o atare ipoteză s-ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art.21 alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care condiționează în mod evident deducerea cheltuielilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege.

Documentele depuse în susținerea contestației nu pot depăși caracterul de documente întocmite pro-causa.

De altfel, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea să fie emise și/sau întocmite în raport cu terte persoane astfel încât să depășească caracterul „pro-causa” al înscrisurilor emise exclusiv de societatea contestatoare și prezentate în susținerea cauzei și să ateste fapte care s-au produs în realitate**. În considerarea faptului că documentele anexate în susținerea contestației de societate, de exemplu situația denumită „Operații care ar putea fi făcute la laborator” nu pot fi considerate dovezi obiective.

Astfel, cheltuielile în sumă totală delei, au fost corect considerate la control ca **nedeductibile fiscal**, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă delei drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

2). Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală delei ,

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. pentru suma totală delei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, din carelei sumă contestată dar nemotivată.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ Art. 269 - Forma și conținutul contestației

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

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

Art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea, pct.2.5 și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, precizează:

“2.5. 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.

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; [...].”

Din dispozițiile legale mai sus invocate, se reține că prin contestație societatea are obligația să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține faptul că, în ceea ce privește suma delei reprezentând impozit pe profit stabilită ca obligație suplimentară de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., societatea nu a înțeles să-si motiveze în niciun fel contestația.

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

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

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiesti nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.269 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală , drept pentru care **se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma delei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, calculat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. S.R.L. din loc., județul, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale al persoane juridice nr.act administrativ fiscal emis de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma delei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL