



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



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 398 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907017/23.06.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.X./10.06.2011 și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/23.06.2011 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul declarat în .X., Com. .X., Jud. .X. reprezentată prin avocat .X. .X., în baza împuternicirii avocațiale Seria nr.X/2011, aflată în original la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./19.04.2011 și Raportului de inspecție fiscală nr. .X./13.04.2011.

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J10/.X./2004 având Cod unic de înregistrare RO .X. și are ca obiect de activitate principal – „Dezvoltare (promovare) imobiliară” – cod CAEN 4110.

S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.04.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală în **sumă totală de .X. lei, reprezentând :**

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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, în raport de **data comunicării** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.04.2011, respectiv **26.04.2011** conform semnăturii și ștampilei societății aplicate pe decizia contestată și de **data depunerii contestației**, respectiv **27.05.2011**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., aflată în original la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L, susține următoarele:

1. Referitor la constările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu a înregistrat veniturile aferente cheltuielilor cu mărfurile în perioada 01.07.2007-31.12.2007, respectiv 01.01.2008-30.06.2008, în valoare totală de .X. lei, s-a depășit limita legală privind cheltuielile de protocol, stabilindu-se cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, nu a înregistrat în evidența contabilă a societății factura nr..X./02.12.2009, factură care a fost stornată în luna mai 2010, nu au fost prezentate situații de lucrări, respectiv lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate, de asistență tehnică aferentă Contractului nr..X./25.02.2010 și a Contractului nr. .X./20.09.2008, la inventarul aferent lunii iulie 2010, s-a constatat o diferență în minus la stocul de marfă și au fost înregistrate în mod eronat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, S.C. .X. S.R.L consideră că susținerile organelor de inspecție fiscală nu sunt temeinice și legale, iar sumele reținute în sarcina societății nu au la bază un temei juridic care să conducă la concluzia că tranzacțiile sale cu diverșii furnizori și clienții nu sunt reale, iar cheltuielile efectuate în legătură cu acestea nu pot fi considerate cheltuieli deductibile.

Societatea susține că aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală față de situația de fapt expusă nu reflectă realitatea, nu sunt concludente, relevante, nu justifică nelegalitatea operațiunilor efectuate de societate având în vedere obiectul de activitate, respectiv "dezvoltare (promovare) imobiliară".

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, în baza rolului lor activ, aveau obligația să examineze starea de fapt a societății, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale, comparând și coroborând atât evidența fiscală, cât și evidența contabilă ținută de societate în conformitate cu dispozițiile legale, rol activ pe care organele

de inspecție fiscală nu l-au exercitat.

S.C. .X. S.R.L mai susține că toate probele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru determinarea stării de fapt fiscale, trebuiau coroborate și apreciate ținând cont de forța lor probanta, doveditoare recunoscută de lege, astfel încât sumele reținute de inspecția fiscală cu titlu de impozit pe profit, majorări și penalități societatea nu le datorează, deoarece cheltuielile au avut la baza documente justificative din care să rezulte înscrierea ca operațiune contabilă, documente ce îndeplinesc cerințele impuse de către Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

S.C. .X. S.R.L consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în anul 2007 suma de .X. lei cu titlu de cheltuieli de protocol și în anul 2008 suma de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile, deoarece aceste cheltuieli cu titlu de protocol nu au fost depășite peste limita prevăzută de lege, respectiv peste limita de 2% , așa cum această dispoziție este prevăzută în art. 21 al. 3, lit. a) din Codul Fiscal.

Referitor la factura din relația cu S.C. .X. S.R.L, societatea susține că nu a fost înregistrată în contabilitate din eroare, astfel că această factură a fost stornată, motiv pentru care această operațiune a rămas fără conotație.

Cele 6 facturi din relația cu S.C. .X. S.R.L, au fost înregistrate în evidența contabilă și au dobândit de la data înregistrării lor calitatea de document justificativ, astfel că în mod eronat organele de inspecție fiscală le-a apreciat ca fiind cheltuieli nedeductibile, întrucât nu au la bază documente justificative în lipsa situațiilor de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate. Documentele ce stau la baza contractului nr. .X./25.02.2010 nu se aflau în posesia reprezentanților la sediul din loc. .X., jud. .X. ci în .X. unde se ținea evidența contabilă la acea dată.

În privința celor 7 facturi din relația cu S.C. .X. S.R.L, ce au fost emise în baza unui contract fără număr, societatea apreciază că în mod eronat au fost respinse sumele ca fiind cheltuieli nedeductibile, considerându-se că aceste facturi nu conțin date cu privire la "delegatul societății" în baza dispozițiilor art. 155 al. 5 lit. e) din Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală neținând cont de faptul că dispozițiile menționate nu se referă la delegatul societății astfel: "e) *denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal.*"

S.C. .X. S.R.L consideră că susținerea organelor de inspecție fiscală cu privire la factura nr. .X./08.02.2010, din relația societății cu S.C. .X. S.R.L, în sensul că aceasta nu este reală, nu este corectă deoarece organele de inspecție fiscală nu au competența să presupună că anumite documente sunt reale sau

fictive, această competență revenind numai instanțelor de judecată.

De asemenea, în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele înscrise în facturile din relațiile comerciale cu S.C. .X. S.R.L și cu S.C. .X. S.R.L. sunt cheltuieli nedeductibile, deoarece contribuabilii nu au putut fi contactați, nu s-au putut dispune verificări cu privire la clarificarea realității achizițiilor menționate și că societățile nu mai existau la sediul declarat, în condițiile în care această situație nu incumbă și nu sunt coroborate cu alte probe ca să fie sumele din aceste tranzacții considerate nedeductibile fiscal.

Ținând cont de dispozițiile art. 52 alin.1 din Codul de procedură fiscală, teza a 3-a, "*informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate de alte probe*", coroborate cu dispozițiile art. 64 și 65 din Codul de procedură fiscală, contestatoarea susține că se poate observa cu ușurință faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut la bază probe concludente, pertinente, să aprecieze și să considere că sumele din relațiile comerciale cu S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L sunt nedeductibile fiscal.

În conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.831/1997, factura fiscală reprezintă un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și nu rămâne la aprecierea subiectivă a organului fiscal dacă îndeplinește sau nu calitatea de document justificativ, ci aceste reglementări fac obiectul actelor normative în materie și trebuiesc luate în calcul.

2. Referitor la reținerile organelor de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina societății potrivit cărora nu a înregistrat veniturile aferente cheltuielilor cu mărfurile în perioada 01.07.2007- 31.12.2007, respectiv 01.01.2008-30.06.2008, în valoare totală de .X. lei, s-a depășit limita legală privind cheltuielile de protocol, stabilindu-se cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, nu s-a înregistrat în evidența contabilă a societății factura nr..X./02.12.2009, factură care a fost stornată în luna mai 2010, nu au fost prezentate situații de lucrări, lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică aferentă contractului nr. .X./25.02.2010 și respectiv a contractului nr. .X./20.09.2008, la inventarul aferent lunii iulie 2010 a fost constatată o diferență în minus la stocul de marfă în sumă de .X.lei, S.C. .X. S.R.L. susține în cazul TVA-ului, ca și în cazul impozitului pe profit, în privința relațiilor comerciale cu S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală nu au avut la bază constatări proprii și niciun act de control al Administrației Finanțelor Publice Sector X .X. și Administrației Finanțelor Publice Sector X .X., ci s-au marginit doar la adresele transmise fără însă a stabili o situație concretă și care să conducă la concluzia ca TVA-ul aferentă tranzacțiilor este nedeductibilă.

S.C. .X. S.R.L susține că deși organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector X .X. și Administrației Finanțelor Publice Sector X .X. au concluzionat că agenții economici nu mai desfășoară activitate la sediul la care au fost declarați, această situație nu dă dreptul organelor de

inspecție fiscală, în lipsa temeiului de drept, să concluzioneze ca TVA aferentă tranzacțiilor este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, iar constatările și temeiul de drept reținute de către organele de inspecție fiscală nu se pliază pe situația de fapt reținută odată cu verificarea situației economice a societății.

Societatea consideră că nu datorează TVA întrucât bunurile achiziționate au fost folosite pentru operațiuni cu drept de deducere, pe baza de facturi fiscale care justifică TVA, astfel că, în conformitate cu aceste operațiuni societatea susține că a dedus în mod legal valoarea la care era îndreptățită deoarece a avut la bază documente justificative, facturile fiscale folosite îndeplinind condițiile de fond și formă prevăzute de art. 155 alin. 5 din Codul Fiscal și reprezintă în accepțiunea Hotărârii Guvernului nr.831/1997 documente legale, iar de la data înregistrării acestora în contabilitate, acestea dobândesc calitatea de documente justificative, faptul că societățile nu au fost găsite la sediul declarat ulterior tranzacțiilor efectuate, sunt împrejurări ce nu pot fi reținute în sarcina societății.

De asemenea, societatea susține că prestările de servicii ce au format obiectul facturilor înregistrate și încheiate cu societățile cu care a avut relații comerciale au la bază servicii conform obiectului de activitate al societății, sens în care aceste operațiuni au fost destinate pentru realizarea unor operațiuni taxabile, iar facturile fiscale în discuție conțin și furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, iar ambele categorii de impozite reținute în sarcina societății au la bază operațiuni economice financiare efectuate în baza unor facturi ce îndeplinesc calitatea de documente justificative.

Societatea consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că sumele reținute sunt cheltuieli nedeductibile pe considerentul că societățile nu mai funcționează, că nu se poate stabili un contact cu reprezentanții lor legali, sunt împrejurări de care nu poate fi ținută răspunzătoare societatea și nu i se poate analiza activitatea prin prisma obligațiilor altor contribuabili, cât și în lipsa unor acte fiscale din partea organelor fiscale de la care au fost solicitate informații, acte care să ateste o situație concretă și care să reflecte realitatea.

În urma celor enunțate, S.C. .X. S.R.L solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./19.04.2011, organele fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina S.C .X. S.R.L, suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente taxa pe valoarea adăugată.

Perioada supusă verificării: 01.01.2007 – 31.12.2010

În urma inspecție fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1) Conform evidenței contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat venituri aferente cheltuielilor cu mărfurile în perioada 01.07.2007-31.12.2007, 01.01.2008-30.06.2008, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei), descarcarea de gestiune a cheltuielilor cu mărfurile fiind efectuată eronat, conform și Notei Explicative dată de d-na .X. împuternicit al S.C. .X. S.R.L., descărcarea de gestiune a cheltuielilor cu mărfurile reprezentând o eroare contabilă, iar diferența în sumă de .X. lei reprezentând cheltuială nedeductibilă, fiind încălcate prevederile art.21, alin.4,lit.f) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal (.X. lei aferente anului 2007 și .X. lei aferente anului 2008), pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA suplimentar în sumă de .X. lei, fiind încălcate prevederile art.21, alin(3), lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3) Aferent anului 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr..X./02.12.2009, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, emisă de S.C. .X. S.R.L către S.C. .X. S.R.L nu a fost înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. și nici Declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr.X la sem.II 2009.

Cu factura nr..X./03.05.2010, a fost stornată factura nr. nr..X./02.12.2009, societatea neînregistrând de asemenea veniturile aferente acestei facturi. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L a încălcat prevederile art. 41 alin. (2) lit. b) din Legea contabilității nr. .X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA de plată suplimentară în sumă de .X. lei.

4) În perioada 01.02.2010-31.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat **cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 6 facturi** (nr. .X./03.03.2010, nr. .X./08.03.2010, nr. .X./11.03.2010, nr. .X./16.03.2010, nr. .X./24.03.2010 și nr. .X./26.03.2010), reprezentând c/v unor lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică emise de S.C. .X. S.R.L către S.C. .X. S.R.L., în baza contractului nr. .X./25.02.2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 societatea a înregistrat **cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 7 facturi**, reprezentând c/v unor materiale de construcții, emise de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. în baza unui contract FN.

Aceste facturi nu au număr de ordine care să identifice factura în mod unic conform prevederilor art.155 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu se prezintă respectivele lucrări de proiectare tehnică de specialitate, studiile de fezabilitate și asistență tehnică, nu au fost prezentate situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pe baza cărora s-au stabilit serviciile efectuate, încălcându-se astfel prevederile pct.48 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, art.21, alin.(4), lit.f) și art.134¹ alin.(7) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./04.03.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei documentele în baza cărora au fost emise cele 6 facturi de către S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L., însă acestea nu au fost prezentate.

Potrivit notei explicative dată de d-na .X. - împuternicită a S.C. .X. S.R.L., aceasta nu a putut justifica lipsa documentelor menționate anterior, reținându-se că: „*La transmiterea dosarelor cu documente de la .X., unde este ținută evidența contabilă, s-a constatat lipsa documentelor*”.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./13.04.2011, cu adresa nr. .X./20.07.2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L., pentru verificarea realității tranzacțiilor comerciale desfășurate cu S.C. .X. SRL. În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr..X./17.12.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., str. X, nr.X, bl. MC X, sc.X, ap.X, sector 3, iar potrivit Declarației nr.X în perioada sem.I 2010, S.C. .X. S.R.L. nu a declarat nicio sumă, astfel încât organele de inspecție fiscală au calculat **impozit profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent celor 6 facturi**, respectiv în **sumă de .X. lei aferent celor 7 facturi** și TVA suplimentară în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei.

5) În luna februarie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza facturii nr..X./08.02.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului nr..X./20.09.2008, reprezentând servicii prestate, fără însă să fie prezentate organelor de inspecție fiscală situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pe baza cărora s-au stabilit serviciile efectuate, fiind încălcate prevederile pct. 48 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, art.21, alin.(4), lit.f) și art.134¹ alin.(7) din

Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși s-au solicitat aceste documente prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr .X./04.03.2011.

În vederea verificării realității tranzacțiilor efectuate între S.C. .X. S.R.L și S.C .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală, cu adresa nr..X./20.07.2010 au solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice Sector X efectuarea unui control încrucișat la S.C .X. S.R.L înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr..X./29.11.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., fapt pentru care contribuabilul a fost inclus pe lista contribuabililor declarați inactivi. Întrucât din corespondența purtată cu Oficiul Registrului Comerțului - .X., a reieșit că S.C .X. S.R.L. a funcționat până la data de 15.04.2010, iar potrivit Declarației informative privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr.X, în perioada sem.I 2010, această societate nu a declarat nicio sumă, organele de inspecție fiscală au calculat impozit profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA suplimentară în sumă de .X. lei.

6) Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în minus a stocului de marfă rezultate în urma inventarierii efectuate în luna iulie 2010, diferență în sumă de .X. lei care nu a fost valorificată și nu a fost înregistrată în contabilitate până la data controlului.

Potrivit notei explicative dată de d-na .X. "lipsa în gestiune, diferența constatată se datorează neînregistrării mărfurilor deteriorate în timpul transportului și manipulării. Neînregistrarea lor în evidența contabilă constituie neglijența, care va fi remediată".

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența în sumă de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei societatea încălcând art.21 alin.4² lit.c din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a stabilit TVA suplimentar în sumă de .X. lei, societatea încălcând prevederile art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal.

7) Aferent anului 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea pentru un număr de 5 autoturisme achiziționate de S.C. .X. S.R.L., cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încălcate prevederilor art.21 alin.(3), lit. din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de .X. lei, în

temeiul prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr..X./18.04.2011 pe care l-au înaintat, împreună cu Plângerea Penală nr..X./14.04.2011 Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., pentru a se stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1), lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor de protocol în cuantum de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli, în condițiile în care s-a depășit limita cotei de 2% aplicată conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 2007 – 2008, S.C. .X. S.R.L a considerat deductibilă din punct de vedere fiscal, suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli de protocol, și a dedus impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei (.X. lei aferentă anului 2007 și .X. lei aferentă anului 2008) reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal, deoarece *“s-a depășit limita legală privind cheltuielile de protocol”*, încălcându-se astfel prevederile art.21, alin.3, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei (X lei aferent anului 2007 și X lei aferent anului 2008).

S.C. .X. S.R.L susține că în anul 2007, suma de .X. lei cu titlu de cheltuieli de protocol și în anul 2008 suma de .X. lei, au fost considerate în mod eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli nedeductibile, *deoarece aceste cheltuieli cu titlu de protocol nu au depășit limita prevăzută de lege, respectiv limita de 2%, baza de calcul la care se aplică cota de 2% reprezentând-o diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor legale, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din*

totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.

În drept, în speță sunt incidente prevederile **art.21, alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit”.

coroborat cu **pct.33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal** care prevede următoarele: *“Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile”.*

Cheltuielile de protocol reprezintă cheltuieli ocazionate de acordarea de cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar dreptul de deducere a acestor cheltuieli este limitat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuielile de protocol în sumă de totală de .X. lei, fără să țină cont de prevederile legale și **au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei.**

Afirmația contestatoarei potrivit căreia cheltuielile de protocol *”au fost considerate în mod eronat de către organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile [...] din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile”* nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind doar o expunere a textului de lege, societatea nesuținând că au fost calculate greșit și neexplicitând modul propriu de calcul al respectivelor cheltuieli.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor de protocol.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin contestație nu au fost aduse argumente și documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din 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

căroră : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.*

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu lucrările de proiectare tehnică de specialitate și studiile de fezabilitate și asistență tehnică:

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică, în condițiile în care acestea nu au avut la bază documente justificative, respectiv situații din care să reiasă necesitatea efectuării respectivelor servicii și modul efectiv în care acestea au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, în perioada 01.02.2010-31.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a **6 facturi** emise de S.C. .X. S.R.L, în baza contractului nr. .X./25.02.2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a **7 facturi**, reprezentând c/v unor materiale de construcții, emise de S.C. .X. S.R.L în baza unui contract FN.

În luna februarie 2010, societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza **facturii nr. .X./08.02.2010** emisă de S.C .X. S.R.L în baza Contractului nr..X./20.09.2008, reprezentând servicii prestate, fără însă să fie prezentate organelor de inspecție fiscală situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pe baza căroră s-au stabilit serviciile efectuate.

Astfel, S.C. .X. S.R.L a considerat deductibile din punct de vedere fiscal, cheltuieli în sumă totală de **.X. lei**, fără să fie prezentate documente justificative din care să reiasă, lucrările de proiectare tehnică de specialitate și studiile de fezabilitate și asistență tehnică, pe baza căroră a fost efectuată înregistrarea în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, necesitatea prestării respectivelor servicii și modul efectiv în care acestea au contribuit la realizarea veniturilor, motiv pentru care au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.21 alin.4 lit. f) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, S.C. .X. S.R.L susține că facturile din relațiile

economice cu S.C. .X. S.R.L, au fost înregistrate în evidența contabilă și au dobândit de la data înregistrării lor calitatea de document justificativ, astfel că în mod eronat organele de inspecție fiscală le-a apreciat ca fiind cheltuieli nedeductibile, întrucât nu au la bază documente justificative în lipsa situațiilor de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, documentele ce stau la baza unor contracte care nu se aflau în posesia reprezentanților la sediul din loc. .X., jud. .X. ci în .X. unde se ținea evidența contabilă la data controlului.

S.C. .X. S.R.L susține că toate probele solicitate de organele de inspecție fiscală pentru determinarea stării de fapt fiscale, trebuiau coroborate și apreciate ținând cont de forța lor probantă, doveditoare recunoscută de lege, astfel încât sumele reținute de inspecția fiscală cu titlu de impozit pe profit, majorări și penalități de întârziere nu le datorează, deoarece cheltuielile au avut la baza documente justificative din care să rezulte înscrierea ca operațiune contabilă, documente ce îndeplinesc cerințele impuse de către Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

În drept, în speță sunt incidente prevederile **art.21 alin.4 lit.f)** din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, coroborate cu pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede următoarele: *”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”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, în conformitate cu dispozițiile art.6 alin.1 din Legea contabilității nr..X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în perioada 01.02.2010-31.05.2010, societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 6 facturi (nr..X./03.03.2010, nr..X./08.03.2010, nr..X./11.03.2010, nr..X./16.03.2010, nr.1.X./24.03.2010 și nr..X./26.03.2010), reprezentând c/v unor lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică emise de S.C. .X. S.R.L, în baza contractului nr. .X./25.02.2010.

Potrivit facturilor emise, la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor”, este consemnat „lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică șantier cf. ct. nr. .X./25.02.2010.

În conformitate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„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”.

Astfel, cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./04.03.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei documentele în baza cărora au fost emise cele 6 facturi de către S.C. .X. S.R.L, însă acestea nu au fost prezentate.

Potrivit notei explicative dată de d-na .X. - împuternicită a S.C. .X. S.R.L., aceasta nu a putut justifica lipsa documentelor menționate anterior, susținând că: *„La transmiterea dosarelor cu documente la .X., unde este ținută evidența contabilă, s-a constatat lipsa documentelor”.*

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 7 facturi, reprezentând c/v unor materiale de construcții, emise de S.C. .X. S.R.L. în baza unui contract FN.

Potrivit constatările organelor de inspecție fiscală, aceste facturi nu au număr de ordine care să identifice factura în mod unic, așa cum prevede art. 155 alin(5) lit.e) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

„(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”.

De asemenea, contestatoarea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care să reiasă necesitatea efectuării cheltuielilor cu materialele de construcții achiziționate de la S.C. .X. S.R.L.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./13.04.2011, cu adresa nr..X./20.07.2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L., pentru verificarea realității tranzacțiilor comerciale desfășurate cu S.C. .X. SRL. În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr. .X./17.12.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., str. X, nr.X, bl. X, sc.X, ap.X, sector X, iar potrivit Declarației X în perioada sem.I 2010, S.C. .X. S.R.L. nu a declarat nicio sumă, astfel încât organele de inspecție fiscală au calculat impozit profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent celor 6 facturi, respectiv în sumă de **.X. lei** aferent celor 7 facturi.

În luna februarie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza facturii nr. .X./08.02.2010 emisă de S.C .X. S.R.L. în baza Contractului nr..X./20.09.2008, reprezentând servicii prestate, fără însă să fie prezentate organelor de inspecție fiscală situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pe baza cărora s-au stabilit serviciile efectuate, fiind încălcate prevederile pct. 48, din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, art.21 alin.(4), lit.f) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deși s-au solicitat aceste documente prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr .X./04.03.2011.

În vederea verificării realității tranzacțiilor efectuate între S.C. .X. S.R.L. și S.C .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. cu adresa nr..X./20.07.2010 au solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice Sector X efectuarea unui control încrucișat la S.C .X. S.R.L.

În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr..X./29.11.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., fapt pentru care contribuabilul a fost inclus pe lista contribuabililor declarați inactivi. Întrucât din corespondența purtată cu Oficiul Registrului Comerțului-.X., a reieșit că S.C .X. S.R.L. a funcționat până la data de 15.04.2010, iar potrivit Declarației informative privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr.X, în sem. I 2010, această societate nu a declarat nicio sumă, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește afirmația societății din contestație potrivit căreia: *“organele fiscale aveau obligația să examineze starea de fapt a societății, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru*

determinarea corectă a situației fiscale, [...] pe baza de facturi fiscale care în conformitate cu aceste operațiuni am dedus în mod legal valoarea la care eram îndreptățiți [...] sumele reținute cu titlu de impozit pe profit nu le datorăm, deoarece cheltuielile au la bază documente justificative”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece contribuabilul avea obligația de a dovedi cu documente toate tranzacțiile efectuate, conform prevederilor art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili ”.

Nici afirmația contestatoarei conform căreia *“în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.831/1997, factura fiscală reprezintă document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și nu rămâne la aprecierea subiectivă a organului fiscal dacă îndeplinește sau nu calitatea de document justificativ, ci aceste reglementări fac obiectul actelor normative în materie și trebuiesc luate în calcul”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât actul normativ invocat a fost abrogat prin Hotărârea Guvernului nr.105/18.02.2009, deci anterior emiterii facturilor la care facem referire. Chiar și așa, factura reprezintă document justificativ dacă îndeplinește condițiile prevăzută de lege, respectiv dacă este întocmită confirm art.155, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în susținere, nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente justificative în baza cărora a efectuat înregistrarea sumei de .X. lei în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile în sumă de .X. lei care nu au avut la bază documente justificative potrivit legii prin care societatea să facă dovada efectuării respectivelor operațiuni, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din 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: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca*

neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu lucrările de proiectare tehnică de specialitate, studiilor de fezabilitate și asistență tehnică:

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi care nu sunt întocmite conform prevederilor legale, precum și pentru faptul că societatea contestatoare nu a făcut dovada cu documente că respectivele achiziții sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestațiilor de servicii, unor lucrări de proiectare tehnică de specialitate, studii de fezabilitate și asistență tehnică și achiziționării de materiale de construcție, în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., fără a avea la bază documente justificative din care să reiasă că prestarea și executarea efectivă a acestora au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, 7 din facturile emise de S.C. .X. S.R.L. nu au date incomplete fiind emise în baza unui contract fara număr de înregistrare și fără să aibă număr de ordine care să identifice factura în mod unic, încălcându-se astfel prevederilor art.155 alin.5 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că atât S.C. .X. S.R.L., cât și S.C. .X. S.R.L. nu funcționează la sediul social declarat din .X., iar în sem. I 2010 niciuna din cele două societăți comerciale nu a declarat vreo sumă în Declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr 394.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că *“Facturile fiscale în discuție conțin și furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării tranzacțiilor [...] din verificările efectuate de organele fiscale nu rezultă care ar fi acele elemente care nu se regăsesc în conținutul facturilor fiscale, [...] iar faptul că societățile nu au fost găsite la sediul declarat ulterior tranzacțiilor efectuate, sunt împrejurări ce nu pot fi reținute în sarcina societății”*.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada emiterii facturilor, respectiv semestrul I 2010:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

De asemenea, art. 146 alin. 1 lit. a) din același act normativ stipulează:
“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Așa cum s-a analizat la cap.III. pct.2 din prezenta decizie, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că:

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în perioada 01.02.2010-31.05.2010, societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 6 facturi (nr..X./03.03.2010, nr..X./08.03.2010, nr..X./11.03.2010, nr..X./16.03.2010, nr.1.X./24.03.2010 și nr..X./26.03.2010), reprezentând c/v unor lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică emise de S.C. .X. S.R.L, în baza contractului nr. .X./25.02.2010.

Potrivit facturilor emise, la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor”, este consemnat „lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică șantier cf. ct. nr. .X./25.02.2010, fără să fie prezentate documente din care să reiasă că *serviciile au fost efectiv prestate*

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./04.03.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei documentele în baza cărora au fost emise cele 6 facturi de către S.C. .X. S.R.L, însă acestea nu au fost prezentate.

Potrivit notei explicative dată de d-na .X. - împuternicită a S.C. .X. S.R.L., aceasta nu a putut justifica lipsa documentelor menționate anterior, susținând că: *„La transmiterea dosarelor cu documente la .X., unde este ținută evidența contabilă, s-a constatat lipsa documentelor”.*

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul

2010 societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza a 7 facturi, reprezentând c/v unor materiale de construcții, emise de S.C. .X. S.R.L. în baza unui contract FN.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, aceste facturi nu au număr de ordine care să identifice factura în mod unic, așa cum prevede art. 155 alin(5) lit.e) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

„(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”.

De asemenea, contestatoarea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care să reiasă necesitatea efectuării cheltuielilor cu materialele de construcții achiziționate de la S.C. .X. S.R.L.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./13.04.2011, cu adresa nr..X./20.07.2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L., pentru verificarea realității tranzacțiilor comerciale desfășurate cu S.C. .X. SRL. În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr. .X./17.12.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., str. .X. X, nr.X, bl. X, sc.X, ap.X, sector X, iar potrivit Declarației X în perioada sem.I 2010, S.C. .X. S.R.L. nu a declarat nicio sumă, astfel încât organele de inspecție fiscală au calculat impozit profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, aferent celor 6 facturi, respectiv în sumă de **.X. lei** aferent celor 7 facturi.

În luna februarie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli în valoare totală de .X. lei, în baza facturii nr. .X./08.02.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului nr..X./20.09.2008, reprezentând servicii prestate, fără însă să fie prezentate organelor de inspecție fiscală situațiile de lucrări, procesele verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare pe baza cărora s-au stabilit serviciile efectuate, deși s-au solicitat aceste documente prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr .X./04.03.2011.

În vederea verificării realității tranzacțiilor efectuate între S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. cu adresa nr..X./20.07.2010 au solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice Sector X efectuarea unui control încrucișat la S.C. .X. S.R.L.

În urma controlului încrucișat a fost întocmit Procesul-verbal nr..X./29.11.2010, constatându-se că respectivul contribuabil nu funcționează la sediul social declarat din .X., fapt pentru care contribuabilul a fost inclus pe lista contribuabililor declarați inactivi, din corespondența purtată cu Oficiul Registrului

Comerțului-.X., reieșind că S.C .X. S.R.L. a funcționat până la data de 15.04.2010, iar potrivit Declarației informative privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr.X, în sem. I 2010, această societate nu a declarat nicio sumă.

Față de aceste prevederi legale, se reține că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în susținere, nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente justificative în baza cărora a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor în sumă de .X. lei.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii, achiziționării materialelor de construcții și lucrări de proiectare tehnică de specialitate și studii de fezabilitate și asistență tehnică efectuate de societate, fără a face dovada că respectivele bunuri și servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile, astfel că în temeiul prevederilor art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din 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: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei.**

4. Referitor la suma de X lei, reprezentând impozit pe profit în cuantum de X lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de X lei, 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 contestația nu este motivată, S.C. .X. S.R.L. neaducând niciun argument în susținerea cauzei.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. în 2009 nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./02.12.2009 emisă de către S.C. X S.R.L în valoare totală de .X. lei, nu a valorificat și nu a înregistrat în contabilitate până la data controlului cheltuielile de funcționare, întreținere, reparație aferente a 5 autoturisme și nici cheltuielile cu mărfurile din perioada 01.07.2007-31.12.2007 și 01.01.2008-30.06.2008 și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta cheltuielilor de protocol.

1. Organele de inspecție fiscală au constat că S.C. .X. S.R.L. în perioada 17.02.2011-04.03.2011, respectiv 01.04.-08.04.2011 a derulat tranzacții comerciale cu S.C. X S.R.L care nu mai desfășoară activitatea la sediul declarat și nu a înregistrat în evidență contabilă factura nr..X./02.12.2009

și nici în Declarația informativă privind achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național nr. X la sem. II 2009.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că factura nr. .X./02.12.2009 a fost stornată cu factura nr. .X./02.05.2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr..X./18.04.2011 pe care l-au înaintat, împreună cu Plângerea Penală nr..X./14.04.2011 Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., pentru a se stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin. (1), lit. b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art. 41 alin. (2) lit. b) din Legea contabilității nr. .X./1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constat de asemenea că suma de .X. lei reprezintă o diferență în minus a stocului de marfă rezultate în urma inventarierii efectuate în luna iulie 2010, diferență care nu a fost valorificată și nu a fost înregistrată în contabilitate până la data controlului și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și TVA suplimentar în sumă de .X. lei.

3. Referitor la cheltuielile cu amortizarea pentru un număr de 5 autoturisme achiziționate de S.C. .X. S.R.L în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt cheltuieli nedeductibile și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

4. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constat că societatea nu a înregistrat venituri aferente cheltuielilor cu mărfurile în perioada 01.07.2007-31.12.2007, 01.01.2008-30.06.2008, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei), descarcarea de gestiune a cheltuielilor cu mărfurile fiind efectuată eronat conform Notei Explicative dată de d-na .X. împuternicit al S.C. .X. S.R.L.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei aferentă perioadei 2007-2008 reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal, deoarece *“s-a depășit limita legală privind cheltuielile de protocol”* și au calculat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, deși S.C. .X. S.R.L. contestă întreaga sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, nu a adus argumente sau documente referitoare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferent cheltuielilor de funcționare, întreținere, reparație aferente a 5 autoturisme și a cheltuielilor cu mărfuri și consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu titlu de protocol, iar referitor la factura nr..X./02.12.2009 susține doar faptul că *„factura din relația cu S.C. X S.R.L. nu a fost înregistrată în contabilitate din eroare, astfel că această factură a fost stornată, motiv pentru care această operațiune a rămas fără conotație”*.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„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 O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: *“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, iar conținutul contestației cuprinde enumerarea constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală și calificarea acestora drept eronate, netemeinice și nelegale și solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

De asemenea, contestatoarea susține că *„Înțelegem să ne folosim în procedura prealabilă administrativă de proba cu înscrisuri pe care le vom comunica în vederea cenzurării acestora și a emiterii unui act administrativ temeinic și legal”*, fără însă a depune vreun înscris în susținerea contestației , ceea ce reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes.

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”.

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

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

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia *„Constatăările organelor de control față de situația de fapt expusă nu reflectă realitatea, nu sunt concludente, relevante, nu au la bază un temei juridic care să justifice nelegalitatea operațiunilor efectuate de noi având în vedere obiectul de activitate în vederea căruia am fost autorizați”*, se reține că nu se aduce niciun

argument sau document care să demonstreze că situația de fapt nu reflectă realitatea, simpla afirmare a unor neregularități, fără a fi susținută prin argumente, nu poate determina analizarea pe fond a contestației.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează: „Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.**”

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația, adică până la data de 04.07.2011, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii societatea contestatoare nu a depus niciun document justificativ.

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. .X. S.R.L., deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./19.04.2011, 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 organele de inspecție fiscală, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului 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.”

5. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată și ca nemotivată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, în baza principiului de drept conform căruia “*accesoriul urmează principalul*”, contestația se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și **.X. lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele retinute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art. 216 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 2.5 și pct. 11.1 lit. a) și lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./19.04.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind suma totală de **X lei**, reprezentând:

- **X lei – impozit pe profit;**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./19.04.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind suma totală de **X lei**, reprezentând:

- **X lei – impozit pe profit;**
- **X lei – taxa pe valoarea adăugată.**

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./19.04.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- **.X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.**

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**