



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA NR. 20 / 2015

privind solutionarea contestatiei formulate de

SC .X.SRL din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**A_SLP47/13.01.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./19.12.2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP47/13.01.2015 cu privire la contestația formulată de **SC .X.SRL** cu sediul în .X., str. X nr.X, județul BX CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.X/1992, reprezentată prin administrator special .X.conform Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor nr..X./24.11.2014, aflată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-CJ .X./31.10.2014* act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., privind suma totala de **.X.lei**, reprezentand:

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

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal emis, respectiv **05.11.2014**, potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X.-Napoca în data de **05.12.2014** conform datei inscrise pe plicul de expediere, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare **SC .X.SRL** la data depunerii contestației figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014*” la OPANAF nr.3581/2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de **SC .X.SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-CJ .X./31.10.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./31.10.2014, societatea susține următoarele:

SC .X.SRL precizează că există aspecte de nelegalitate și netemeinicie în întocmirea actelor administrative contestate, fapt pentru care solicită admiterea contestației sau desființarea în totalitate cu efect retroactiv a actelor contestate, respectiv:

- ***În ceea ce privește constatările fiscale privind impozitul pe profit*** societatea precizează că sunt justificate următoarele cheltuieli, întrucât:

- cheltuielile cu reparațiile autovehiculelor făceau obiectul contractelor de comodat, respectiv cădeau în sarcina comodantului,

- societatea a prezentat contractul încheiat cu partenerul constructor, deșize de lucrări, iar imobilul a fost înscris în extrasul de carte funciară pentru cheltuielile efectuate pentru edificarea depozitului din Les. Mai mult, modul de organizare a șantierului era în sarcina constructorului/subcontractorului.

- pentru cheltuielile de transport care au fost stabilite nedeductibile întrucât nu a fost prezentat CMR, contestatara precizează că au fost prezentate facturile și contractele de transport, iar CMR-ul cade în *sarcina transportatorului*. Mai mult, societatea precizează că potrivit HG nr.44/2004 nu se menționează în mod expres că CMR-ul este document justificativ.

- pentru sumele care au făcut obiectul contractelor de sponsorizare, care au fost avute în vedere la recalcularea impozitului, societatea precizează că aceste contracte și-au atins scopul prin promovarea activității societății, iar « *beneficiarii sponsorizării, răspund eventual pentru neîndeplinirea obiectului contractual.* »

De asemenea, societatea contestă calculele prezentate în anexa 2 la Raportul de inspecție fiscală, precizând că rezulta o serie de erori

privind calcularea impozitului pe profit datorat pentru anul 2010, care au dus la majorarea eronată a debitului suplimentar cu suma de .X.lei și apreciază că nu se justifică calcularea de majorări și penalități de întârziere pentru această sumă.

În ceea ce privește constatările fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că « la fel de greșit se procedează și la stabilirea TVA datorată de societate » și anume :

- societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă unor facturi legal emise, la care s-a făcut referire la capitolul impozitul pe profit,

- cu privire la suma de .X.lei, care reprezintă TVA dedusă în baza tranzacțiilor cu zahăr se face precizarea că în mod nelegal, organul de inspecție fiscală, reia niște afirmatii neprobate de organul de cercetare penală din dosarul nr.X/P/2009 și că nu poate stabili dacă operațiunea este sau nu fictivă, deoarece nu poate administra materialul probator în acest sens.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au avut o atitudine tendențioasă, întrucât deși au fost prezentate dovezi că suma de .X.lei a fost poprită din anul 2011, aceștia au stabilit « *încă o dată obligația de plată a acestei sume, pentru care calculează penalități și majorări aferente și dispune instituirea de sechestru asupra bunurilor societății pentru întreaga sumă* ».

De asemenea, societatea contestatară face precizarea că nu poate exista o dublă garanție a plății pentru aceeași sumă și că susținerile din rechizitoriu sunt supuse controlului judecătoresc, motiv pentru care se solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-CJ .X./31.10.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./31.10.2014, astfel:

1. Pentru perioada 01.01.2008-31.12.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de .X.lei avand in vedere influentarea bazei impozabile cu suma de .X.lei. Debitul stabilit suplimentar cuprinde și diferența provenind din modul de calcul al impozitului pe profit pentru anul 2010 și neacceptarea cheltuielilor cu sponsorizarea, astfel:

A) - cheltuieli nedeductibile în suma de .X.lei, compusă din:

1) - suma de .X.lei, reprezentând cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor, fiind încălcate prevederile art.21) alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

a) – suma de .X.lei reprezentând contravaloarea reparatiilor unor mijloace de transport care nu apartin SC .X.SRL, contravaloarea reparatiilor unor mijloace de transport, anterior datei de la care exista contracte de inchiriere, respectiv contravaloare chirie autoturisme in baza unor contracte incheiate cu firma care la data incheierii contractelor nu era proprietara acestora.

b) - suma de .X.lei, reprezentand contravaloare mesaje divertisment din facturile de telefonie mobila;

c) - suma de .X.lei, reprezentand contravaloare produse (bauturi alcoolice, ciocolata, cafea, butoni de aur cu diamant, servicii restaurant – fara detalieri factura) inregistrate in cont 604– Cheltuieli privind materialele nestocate.

d) – suma de .X.lei, reprezentand contravaloare diverse materiale (fitinguri, materiale de constructii, tigla, decoratiuni interioare) inregistrate direct in conturi de cheltuieli, fara a se putea justifica utilizarea acestora in scopul desfasurarii activitatii;

2) – suma de .X.lei, inregistrata pe cheltuieli fara a avea la baza documente justificative, fiind încălcate prevederile art.21) alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, si anume:

a) - suma de .X.lei, reprezentand contravaloare prestari servicii care nu au la baza devize sau situatii de lucrari;

La data controlului, SC .X.SRL nu a prezentat organelor de inspectie fiscala procesele verbale de receptie si situatiile de lucrari in baza carora au fost intocmite facturile in valoare (fara TVA) de .X.lei emise de SC .X.SRL in luna decembrie 2009 si in suma de .X.lei emise de .X.P.F.A. in perioada martie – decembrie 2010.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat că SC .X.SRL a inregistrat cheltuieli cu reparatiile auto in suma de .X.lei in baza unor facturi care nu sunt insotite de devize de lucrari din care sa rezulte in ce au constat serviciile prestate si mijlocul de transport la care au fost efectuate;

b) – suma de .X.lei, reprezentand cheltuieli de transport marfuri inregistrate in baza unor facturi care nu sunt insotite de documente de transport (CMR);

In urma verificarii documentelor s-a constatat inregistrarea de cheltuieli in valoare fara TVA de .X.lei, in baza unor facturi emise pentru servicii de transport de catre SC .X.SRL, .X., SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL si SC .X. SRL, care nu sunt insotite de CMR-uri.

c) – suma de .X.lei, reprezentand contravaloare bilete de avion si cazare pentru care nu s-au putut prezenta documente justificative (delegatii).

d) – suma de .X.lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi proforme, copii xerox sau facturi care contin stersaturi si date gresite ale cumparatorului.

B) – suma de .X.lei, reprezentand diminuarea veniturilor impozabile, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- în luna decembrie 2008 societate a vandut către SC .X.SRL un imobil si teren situat in Arad in baza facturii nr..X./18.12.2008 in valoare de .X.lei din care TVA in suma de .X.lei. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei facturi nu s-a colectat in perioada la care se refera, fiind cuprinsa la rubrica “regularizari” in Decontul TVA aferent lunii iulie 2009 si inregistrata in contabilitate prin formula contabila 471 = 4427.

- în luna septembrie 2009, societatea a diminuat veniturile din sconturile primite cu valoarea TVA in suma de .X.lei, prin inregistrarea contabila 471 = 767 - .X.lei, cu explicatia „corectie”.

C) – suma de .X.lei, reprezentand diferenta provenita din modul de calcul al impozitului pe profit in anul 2010, pentru care societatea nu a tinut seama de cele doua perioade fiscale, fiind incalcate prevederile cap.I din Ordinul 2689/16.11.2010 – Instructiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit":

Astfel, societatea a calculat impozit pe profit pentru trim. IV 2010 – in suma de .X.lei, scazand din impozitul calculat pe total an 2010 – in suma de .X.lei, impozitul cumulat pe 9 luni 2010 – in suma de .X.lei.

Urmare recalcularii impozitului pe profit pentru trim.IV 2010 – ca fiind an fiscal distinct, conform prevederilor Ordinului 2689/2010, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit în sumă de .X.lei.

D) – suma de .X.lei ca urmare a neacceptarii deducerii din impozitul pe profit a cheltuielilor cu sponsorizarea, întrucât în anii 2009, 2010 si 2013 societatea a dedus din impozitul pe profit calculat, cheltuieli cu sponsorizarea efectuate in baza unor contracte care nu respecta prevederile art.1, alin.(1) si (2) din Legea nr. 32/19.05.1994 – privind sponsorizarea, cu modificarile si completarile ulterioare.

Plecand de la modul de calcul al impozitului pe profit stabilit de societate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile, prin influentarea acesteia cu diferentele stabilite in urma inspectiei fiscale si anume:

- cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile în suma de .X.lei;
- diferenta din modul de calcul al impozitului pentru anul 2010;
- neacceptarea cheltuielilor cu sponsorizarea, rezultand o diferenta de impozit pe profit în sumă de .X.lei.

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X.lei, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X.lei și penalități de întârziere în sumă de .X.lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120¹ alin.2) lit.c), respectiv art.120¹ alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe langa majorarile calculate pentru debitul stabilit suplimentar, au fost calculate si majorari de intarziere intrucat s-a inregistrat in luna octombrie 2010 in contul 612 – *Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriiile*, suma de .X.lei reprezentand contravaloare chirie autoturisme in avans, pe o perioada de 15 luni, iar organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila suma respectiva la data inregistrarii si au admis-o ca deductibila, esalonat pe o perioada de 15 luni, fapt care a generat majorari de intarziere.

2. Pentru perioada 01.12.2008-30.04.2014 organele de inspectie fiscala au stabilit debit suplimentar pentru taxa pe valoarea adaugata, in suma de .X.lei, din urmatoarele motive :

1) – suma de .X.lei, reprezentand TVA dedusa in baza unor documente care contin cheltuieli ce nu sunt destinate operatiunilor taxabile si anume:

- suma de .X.lei, reprezentand TVA aferenta unor facturi emise pentru prestari servicii constand in reparatii mijloace de transport care nu apartin SC .X.SRL sau aferenta unor facturi privind chiria unor autoturisme, emise in baza unor contracte incheiate cu firma care la data incheierii contractelor nu era proprietara acestora;

- suma de X lei, reprezentand TVA aferenta contravalorii mesajelor divertisment din facturile de telefonie mobila;

- suma de .X.lei, reprezentand TVA aferenta contravalorii unor produse (bauturi alcoolice, ciocolata, cafea, butoni de aur cu diamant, servicii restaurant – fara detalieri factura) care nu au legatura cu activitatea contribuabilului;

- suma de .X.lei, reprezentand TVA aferenta contravalorii unor materiale (fitinguri, materiale de constructii, tigla, decoratiuni interioare), fara a se putea justifica utilizarea acestora in scopul desfasurarii activitatii;

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA în sumă de .X.lei, avand in vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) – suma de .X.lei, reprezentand TVA dedusa fara a avea la baza documente justificative si anume:

- suma .X.lei - TVA aferenta unor lucrari de constructii montaj si reparatii auto care nu au la baza devize sau situatii de lucrari;

- suma de .X.lei – TVA aferenta contravalorii unor bilete de avion si cazare pentru care nu s-au putut prezenta documente justificative (delegatii);

- suma de .X.lei – TVA aferenta unor facturi emise pentru servicii de transport marfuri inregistrate in baza unor facturi care nu sunt insotite de documente de transport (CMR-uri) care sa justifice prestarea serviciului respectiv;

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta.

3) - suma de .X.lei – TVA aferenta inregistrata in baza unor facturi care contin stersaturi si date gresite ale cumparatorului sau in baza unor facturi proforme, in copie xerox, fiind incalcate prevederile art.155 alin.5) lit.f) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004.

4) – suma de .X.lei, reprezentand TVA dedusa in baza unui numar de X facturi emise in perioada 29.07.2009 - 31.07.2009 si X facturi emise in perioada 25.09.2009–30.09.2009 prin care SC .X.SRL a inregistrat in contabilitate achizitia unor cantitati mari de zahar de la SC .X.SRL- .X. CUI .X.zahar inregistrat ca vandut in aceleasi perioade la SC .X.SRL- .X. –CUI.X., firma aflata in insolventa din data de 23.04.2009, motiv pentru care nu s-a colectat TVA la vanzarile respective, avand in vedere prevederile art.160, alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare din perioada 01.01.2008 – 31.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au stabilit aceste operatiuni ca nefiind reale, simulandu-se relatii comerciale prin care SC .X.SRL a achizitionat de la SC .X.SRL-.X. cantitati mari de zahar la preturi cu TVA, care au fost inregistrate contabil ca fiind revandute ulterior catre SC .X.SRL-.X., aflata in insolventa, in regim de taxare inversa, fara a colecta TVA aferenta. Prin aceste operatiuni comerciale fictive SC .X.SRL, a inregistrat in contabilitate TVA deductibila aferenta achizitiilor fictive de zahar si a compensat TVA colectata din alte operatiuni reale cu TVA deductibila, diminuand astfel TVA de plata la bugetul de stat.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactiile sus menționate, conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece SC .X.SRL a inregistrat in evidenta contabila, atat cheltuieli cu marfurile, cat si venituri din vanzarea acestora, nu a fost influentat impozitul pe profit, diferenta fiind doar in ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X.lei, taxa neadmisa la deducere.

De asemenea organele de inspectie fiscală au constatat ca tranzactiile efectuate cu SC .X.SRL, au facut obiectul Dosarului cu nr..X./2009 deschis de Directia Nationala Anticoruptie - Serviciul Teritorial .X., iar la data inspectiei fiscale exista deschis la Parchetul de pe langa Tribunalul .X., Dosarul nr..X./2012.

Or, din declaratiile personalului angajat la SC .X.SRL (director de vanzari, magaziner) rezulta ca aprovizionarea cu zahar nu a avut loc faptic, au circulat doar facturile de aprovizionare si cele de vanzare intre firme, iar SC .X.SRL a fost doar o veriga dintr-un lant de tranzactii fictive, in care atat furnizorul cat si clientul erau firme controlate de aceasi persoana, dupa cum rezulta din investigatiile D.N.A-Serviciul Teritorial .X..

Mai mult, suma de .X.lei, reprezentand valoarea TVA dedusa in baza tranzactiilor fictive, pentru care Ministerul Finantelor Publice s-a constituit parte civila, este blocata la Banca Transilvania, sucursala .X., intr-un cont de popri.

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X.lei reprezentând TVA au fost calculate majorari de intarziere in suma de .X.lei conform prevederilor art.119 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data de 31.10.2014.

Pe langa majorarile de intarziere calculate pentru debitul stabilit suplimentar, au fost calculate si majorari de intarziere, intrucât:

- in luna decembrie 2008 societatea a vandut un imobil si teren in baza unei facturi cu TVA, taxa care nu a fost inregistrata in evidenta contabila si nici declarata prin decontul 300.

In luna iulie 2009, societatea corecteaza TVA prin articolul contabil 471 "*Cheltuieli inregistrate in avans*" = 4427 "*Taxa pe valoarea adaugata colectata*" si o cuprinde in decontul TVA aferent lunii iulie 2009 la rubrica „regularizari”;

- in luna mai 2009 au fost cuprinse in evidenta contabila facturi de achizitie marfuri de la SC .X.SRL inregistrate in cont 371 – "*Marfuri*" pentru care s-a dedus TVA, facturi care au fost stornate in luna iulie 2009. Astfel de inregistrari au fost efectuate si in alte perioade, dar stornarea s-a efectuat in aceeasi luna, fapt care nu a generat majorari de intarziere;

- in luna iulie 2010 a fost cuprinsa in evidenta contabila o factura reprezentand ingrasaminte de la SC .X. SRL care a fost stornata in luna august, cand a inregistrat o alta factura de la acelasi furnizor pe care a stornat-o in luna septembrie 2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat că SC .X.SRL este plătitoare de TVA trimestrial, a depus ultima D394 pentru semestrul 2 2008 si ultimul decont TVA pentru trim. II 2010. Efectul achizitiilor si stornarilor la care s-a facut referire mai sus a fost TVA „zero” in trim. III 2010, dar nu acelasi lucru se poate spune despre SC .X.SRL care in lunile iulie si august 2010 a beneficiat de deducerea TVA aferenta acestor operatiuni nereale, avand ca efect diminuarea TVA de plata, care ulterior au fost stornate, respectiv in lunile august si septembrie 2010. Pentru perioada de o luna de zile scursa de la momentul inregistrarii intrarilor pana la stornarea facturilor au fost calculate majorari de intarziere.

Pentru debitul stabilit suplimentar in suma de .X.lei, au fost calculate penalitati de intarziere in suma de .X.lei conform prevederilor art.120¹ alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare pana la data de 30.06.2013 si conform art.120¹*) alin.(1) si (2) din același act normativ - incepand cu data de 01.07.2013.

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

Referitor la suma de .X.lei, reprezentand:

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

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile și bunurile în sumă de .X.lei (.X.), precum și TVA în sumă de .X.lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile ale SC .X.SRL, și nu au acceptat la deducere TVA în suma de .X.lei aferentă, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./31.10.2014.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X.lei și TVA suplimentară în suma de .X.lei, întrucât:

- în perioada 2008 – 2013 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X.lei cu reparatiile auto pentru mijloace de transport care nu apartin SC .X.SRL, fiind astfel încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- în perioada decembrie 2009 – decembrie 2010 a înregistrat cheltuieli în sumă de .X.lei privind lucrări de construcții – montaj la depozitul din comuna Les pentru care societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, astfel fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ;
- a înregistrat suma de .X.lei, reprezentand cheltuieli de transport marfuri inregistrate in baza unor facturi care nu sunt insotite de documente de transport (CMR), fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ;
- a înregistrat suma de .X.lei reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea efectuate in baza unor contracte care nu respecta prevederile art.1

alin.(1) și (2) din Legea nr.32/19.05.1994 – privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a dedus:

– suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă în baza unor documente care conțin cheltuieli ce nu sunt destinate operațiunilor taxabile, conform art.145, alin.(2), lit.a) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare - suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă fără a avea la baza documente justificative, fiind încălcate prevederile pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ;

- suma de .X. lei reprezentând TVA înregistrată în baza unor facturi care conțin stersături și date gresite ale cumparatorului sau în baza de facturi proforme, în copie xerox, fiind încălcate prevederile art.155 alin.5) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ;

- suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă în baza unui număr de 45 facturi emise în perioada 29.07.2009 - 31.07.2009 și 44 facturi emise în perioada 25.09.2009–30.09.2009 prin care SC .X.SRL a înregistrat în contabilitate achiziția unor cantități mari de zahăr de la SC .X.SRL-.X. CUI .X.zahăr înregistrat ca vândut în aceleși perioade la SC .X.SRL- .X. –CUI.X., firma aflată în insolvență din data de 23.04.2009,

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste operațiuni nu sunt reale, societatea simulând relații comerciale prin care s-a achiziționat de la SC .X.SRL-.X. cantități mari de zahăr la prețuri cu TVA, care au fost înregistrate contabil ca fiind revândute ulterior către SC .X.SRL-.X., aflată în insolvență, în regim de taxare inversă, fără a colecta TVA aferentă, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Tranzacțiile cu SC .X.SRL, au făcut obiectul Dosarului nr..X./2009 deschis de Direcția Națională Anticorupție - Serviciul Teritorial .X., iar la data inspecției fiscale dosarul se afla la Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. - Dosar nr..X./2012.

Pentru neplata la scadență a TVA și a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120¹ alin.(1) și alin.2) lit.c), respectiv art.120¹ alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

a) în materia impozitului pe profit:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.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.

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certa necesitate

contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

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

- art.21 alin.1 și alin.4 lit.p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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:(.....)

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

- 1. 3 la mie din cifra de afaceri;*
- 2. 20% din impozitul pe profit datorat.”*

Conform prevederilor art.1 și art.2 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.”

ART. 2

“Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de legea sponsorizării.

b) referitor la reincadrarea operatiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

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

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării sumei de .X.lei cu care a fost influențată baza

impozabilă și a TVA dedusă în sumă de .X.lei societatea nu a prezentat la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau justificări în plus, fata de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.

Contestația este foarte succintă, cuprinde generalități, respectiv nu se face referire concret la sumele defalcate pe spete și nu sunt combătute motivele de fapt și temeiurile de drept incidente care sunt menționate în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia cheltuielile cu reparația autovehiculelor pentru mijloace de transport care nu aparțin SC .X.SRL sunt justificate deoarece reparațiile „*cadeau în sarcina comodantului*”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se face dovada că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile așa cum se precizează la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu s-a probat că mijloacele de transport au fost folosite de SC .X.SRL în activitatea sa economică.

În ceea ce privește afirmația potrivit căreia cheltuielile privind lucrări de construcții – montaj la depozitul din comuna Les în suma de .X.lei, sunt justificate, întrucât există *“contract încheiat cu partenerul constructor, devize de lucrări precum și extras de carte funciară”*, organul de soluționare reține că acestea nu sunt suficiente pentru a justifica cheltuielile în cauză, întrucât prin contractele de antrepriza (nr.X/01.12.2009 încheiat cu SC .X.SRL și nr.2/07.01.2010 încheiat cu .X.P.F.A) la art.5 din capitolul *“Obligațiile antreprenorului”* acesta se obligă *“sa execute în întregime și sa predea beneficiarului prin proces verbal lucrarile care fac obiectul contractului, la termenele convenite”*, iar conform art.1 din capitolul *“Condiții de plată – Beneficiarul achită antreprenorului contravaloarea lucrarilor de construcții proportional cu executia, pe baza situațiilor de lucrări lunare acceptate”*, or SC .X.SRL nu a prezentat nici procese verbale de recepție și nici situațiile de lucrări în baza cărora au fost întocmite facturile.

Referitor la susținerea potrivit căreia cheltuielile de transport marfuri, înregistrate în baza unor facturi care nu sunt însoțite de documente de transport, respectiv CMR, sunt deductibile întrucât *“încheierea acestor acte cade în sarcina transportatorului”* și *“potrivit HG nr.44/2004 justificarea efectuării efective de prestări, nu menționează în mod expres ca document justificativ CMR-ul”*, se rețin următoarele:

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, a rezultat că pentru cheltuielile în valoare (fără TVA) de .X.lei, efectuate în baza unor facturi emise pentru servicii de transport de către SC

.X.SRL, .X., SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X.SRL si SC .X. SRL, nu au fost prezentate documente de transport, respectiv CMR-uri.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, prin care, la art.5 se prevede:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*

k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, iar în coroborare cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, pentru justificarea prestarilor de servicii (transport), acest document este relevant pentru justificarea serviciilor de transport și se încadrează în expresia **“sau orice materiale corespunzătoare”**, fapt pentru care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii.

Mai mult, conform Notei explicative anexată la RIF, SC .X.SRL recunoaște că, deși a făcut demersuri pe perioada desfășurării inspecției fiscale, nu a putut intra în posesia documentelor de transport (CMR-uri).

Referitor la susținerea potrivit căreia în ceea ce privește cheltuielile cu sponsorizarea beneficiarii sponsorizării răspund pentru neindeplinirea obiectului contractual, și ca aceste contracte și-au atins scopul prin promovarea activității societății, se reține că nu au fost îndeplinite condițiile legale privind deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea efectuate în baza unor contracte care nu respecta prevederile art.1, alin.(1) și (2) din Legea nr. 32/19.05.1994 – privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./31.10.2014 în suma de .X.lei, se reține că societatea contestatară prezintă în contestație, ca unic argument general, următoarea mențiune *“La fel de greșit se procedează și la stabilirea TVA-ului datorat de societate. Astfel, nu s-a acceptat deducerea TVA-ului aferent unor facturi legal emise, la care am făcut referire.”*

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

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

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

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

În ceea ce privește suma de .X.lei, care reprezintă TVA dedusă în baza tranzacțiilor cu zahăr, contestatara precizează că în mod nelegal, organul de inspecție fiscală, reia aceste afirmații neprobate de organul de cercetare penală din dosarul .X./2009 și că nu poate stabili dacă operațiunea este sau nu fictivă, deoarece nu poate administra materialul probator în acest sens, iar acest argument nu poate fi reținut întrucât faptul că există deja un dosar penal în derulare pentru această faptă nu derogă societatea să justifice tranzacțiile prin care SC .X.SRL a achiziționat de la SC .X.SRL - .X. cantități mari de zahăr la prețuri cu TVA, care au fost înregistrate contabil ca fiind revandute ulterior către SC .X.SRL - .X., aflată în insolvență, în regim de taxare inversă, fără a colecta TVA aferentă.

Opinia contestatarii referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au avut atitudine tendențioasă stabilind încă o dată obligația de plată a sumei de .X.lei, este complet eronată, întrucât se face confuzie între obligația de plată, care s-a stabilit o singură dată în urma inspecției fiscale și poprirea care va stinge obligația în momentul când se va soluționa dosarul cauzei aflat pe rol la Parchetul de pe lângă Tribunalul .X..

În concluzie, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X.lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei**, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată și

nesuștinută cu documente contestația formulată de **SC .X.SRL** pentru acest capăt de cerere.

2. In ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de .X.lei precum și a veniturilor impozabile în sumă de .X.lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste sume sunt legal datorate de SC .X.SRL în condițiile în care contestatara deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

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

- suma de .X.lei reprezintă contravaloarea reparațiilor pentru mijloace de transport închiriate, anterior datei de la care existau contracte de închiriere sau contravaloarea chiriei pentru autoturisme închiriate în baza unor contracte încheiate cu o firmă care la data încheierii contractelor nu era proprietara acestora (SC .X.SRL),
- suma de .X.lei reprezintă contravaloare mesaje divertisment din facturile de telefonie mobilă
- suma de .X.lei reprezintă contravaloare produse (bauturi alcoolice, ciocolată, cafea, butoni de aur cu diamant, servicii restaurant) înregistrate în cont 604– Cheltuieli privind materialele nestocate, fără a se justifica achiziția în scopul obținerii de venituri impozabile,
- suma de .X.lei reprezintă contravaloare diverse materiale (fitinguri, materiale de construcții, țigla, decorațiuni interioare) înregistrate direct în conturi de cheltuieli, fără a se putea justifica utilizarea acestora în scopul desfășurării activității,
- suma de .X.lei reprezintă cheltuieli cu reparațiile auto efectuate în baza unor facturi care nu sunt însoțite de devize de lucrări din care să rezulte în ce au constat serviciile prestate și mijlocul de transport la care au fost efectuate;
- suma de .X.lei reprezintă contravaloare bilete de avion și cazare pentru care nu s-au putut prezenta documente justificative,
- suma de .X.lei reprezintă cheltuieli înregistrate în baza unor facturi proforme, copii xerox sau facturi care conțin stersături și date greșite ale cumpărătorului,
- suma de .X.lei, reprezentând diminuarea veniturilor impozabile urmare tranzacției efectuate în luna decembrie 2008 când a fost vândut la SC .X.SRL un imobil și teren situat în Arad în baza facturii nr..X./18.12.2008 în valoare de .X.lei din care TVA în suma

de .X.lei si pentru care TVA aferenta acestei facturi nu s-a colectat in perioada la care se refera, acesta fiind cuprinsa la rubrica "regularizari" in Decontul TVA aferent lunii iulie 2009 si inregistrata in contabilitate prin formula contabila 471 = 4427.

Ulterior, in luna septembrie 2009, SC .X.SRL a diminuat veniturile din sconturile primite cu valoarea TVA in suma de .X.lei, prin inregistrarea contabila 471 = 767 - .X.lei si cu explicatia "corectie".

Contestatarul deși contestă în totalitate obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./31.10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-CJ .X./31.10.2014, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adaugata, precum si accesoriile aferente, prin contestație nu prezintă argumente și nu invocă temeiuri de drept cu privire la impozitul pe profit aferent diferentelor suplimentare in suma de .X.lei reprezentand cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile.

În drept, sunt incidente dispozițiile 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 prevăd :

" Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația "

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

"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 supusă soluționării",

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căror :

„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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.65, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Pe cale de consecință, cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X.lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile, având în vedere faptul că SC .X.SRL 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, se va respinge contestația ca nemotivată, în temeiul art.216 alin.1) din OG

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Întrucât organele de soluționare a contestației nu pot defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca nemotivată, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X.SRL împotriva impozitului pe profit în suma de .X.lei.

*
* *

In ceea ce privește susținerea societății referitoare la “calculele prezentate la anexa 2 la raportul de inspectie fiscala” care ar conține o serie de erori, respectiv societatea contesta calculele privind stabilirea impozitului pe profit datorat pentru anul 2010, mentionand ca organul de inspectie fiscala a stabilit impozit pe profit suplimentar, pe total an 2010, mai mult cu suma de .X.lei (.X.lei – .X.lei), pentru care contestatara prezinta urmatoarea componenta:

„- suma de .X.lei – impozit pe profit pe trim.III de stornat de organele de control ca urmare a scaderii impozitului pe profit datorat la trim. II fata de trim. III de la .X.lei la .X.lei,

- suma de .X.lei - impozit minim declarat de societate si neluat in calcul de organul de inspectie fiscala,

- suma de – .X.lei stornata de organul de inspectie fiscala in trim.III 2010.”, se rețin următoarele:

In susținerea acestei afirmatii, contestatara anexeaza contestatiei **trei pagini de calcule**, din care nu reiese modul de calcul al impozitului pe profit si nici respectarea prevederilor cap.I din OPANAF nr.2689/16.11.2010 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, unde la anexa nr.2 – Instrucțiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit": se precizează:

“I. Depunerea declarației

Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim depun declarația privind impozitul pe profit, pentru anul 2010, după cum urmează:

a) pentru perioada 1 ianuarie 2010-30 septembrie 2010, declarația se depune până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie 2010 - 31 decembrie 2010, declarația se depune potrivit prevederilor art. 34 alin.(1), (5) și (11) și ale art.35, alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.”, intrucat a calculat impozitul pe profit pentru trim. IV 2010 (in suma de .X.lei), scazand din impozitul calculat pe total an 2010 (in suma de .X.lei), impozitul cumulat pe X luni 2010 (in suma de .X.lei).

Astfel, organul de solutionare a contestației retine că organele de inspectie fiscala avand in vedere datele din evidenta contabila a SC .X.SRL au recalculat impozitul pe profit pentru trim.IV 2010 – ca fiind perioada fiscala distincta, conform prevederilor legale mai sus precizate, stabilind o diferenta de impozit pe profit în suma de .X.lei, astfel: .X.lei – impozit pe profit datorat de unitate daca ar fi calculat impozitul pe profit pentru trim.IV 2010 ca fiind perioada fiscala distincta minus .X.lei – impozit declarat de unitate pentru trim IV 2010 calculat pentru intregul an 2010, ca fiind un singur exercitiu financiar).

Mai mult, conform anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei impozabile prin influentarea acesteia cu diferentele stabilite in urma inspectiei fiscale si anume:

- situatia cheltuielilor nedeductibile si TVA aferenta acestora, neadmisa la deducere;
- diferenta din modul de calcul al impozitului pentru anul 2010;
- neacceptarea ca deductibile a cheltuielilor cu sponsorizarea, pentru care a rezultat o diferenta de impozit pe profit, de .X.lei.

De asemenea, organul de solutionare retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect impozitul pe profit datorat pentru cele doua perioade fiscale distincte din anul 2010, si anume ca in anexa 2 la RIF este prezentata structura si baza de calcul a diferentelor, care pe cumulat X luni sunt in suma de .X.lei, iar pe trim.IV in suma de .X.lei, totalul pe anul 2010 fiind de .X.lei, or prin cele trei pagini de ciorna pe care le anexeaza societatea nu poate fi identificata procedura si modul de calcul care a fost aplicat de societate pentru determinarea impozitului pe profit pentru anul 2010, intrucat anul 2010 prezinta doua perioade fiscale distincte.

*
* *

Referitor la accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X.lei** și accesoriile în sumă de **.X.lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de **.X.lei**, stabilite de organele de inspectie fiscală prin decizia de impunere contestată, se reține că stabilirea de majorări de

întârziere în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate aceste accesorii, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, SC .X.SRL, datorează și accesoriiile în sumă de .X.lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X.lei și în sumă de .X.lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de .X.lei, aceasta reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul principal.

În ceea ce privește accesoriiile aferente impozitului pe profit, întrucât nu poate fi defalcat cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care s-a respins ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația de cel al accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca nemotivată și conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriiile în suma totală de .X.lei.

De asemenea, întrucât pentru suma de .X.lei reprezentând TVA contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriiile în sumă de .X.lei aferente TVA se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de **SC .X.SRL** din .X. împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-CJ .X./31.10.2014*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X.lei, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de .X.lei;
- dobanzi/majorări de întârziere impozit pe profit în suma de .X.lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit în suma de .X.lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X.SRL** din **.X.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-CJ .X./31.10.2014*, act administrativ fiscal emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.**, pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X.lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de **.X.lei**;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de **.X.lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau la Curtea de Apel **.X.**, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL
X