

D E C I Z I A nr. 242 / 69 / 24.02.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. I..., în calitate de administrator special.

Contestația a fost transmisă prin poștă, fiind înregistrată la AJFP ..., sub nr..../...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dlui. ..., în calitate de administrator special.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost comunicată în data de ...2014 (potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației), iar contestația a fost expediată de petentă prin poșta, cu recomandata nr. ... din ...2014 (conform ștampilei Oficiului Poștal 1 ... de pe plicul de corespondență, anexat în original la dosarul contestației).

În speță, sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74/2013, coroborat cu art.12 din HG nr.520/2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., susține următoarele:

În drept, petenta în fundamentarea contestației invocă:

- art. 19 alin.(1) și (2) CODUL FISCAL, Reguli generale:

“Art.19. (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.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin.(3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

Art. 21 Cheltuieli

(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.”

- Decizia nr.587/13.02.2003 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, cu referire la faptul că realitatea operațiunilor economice poate fi dovedită cu o expertiză tehnică contabilă a organului fiscal.

- Decizie a Curții de Apel ..., în dosarul nr..../.../2011, Sentința nr..../...2012, speța nr..../...2013, cu referire la caracterul fictiv al tranzacțiilor economice, erori materiale în actele contabile emise de furnizor, argument insuficient pentru a demonstra caracterul fictiv al unei tranzacții.

Referitor la stabilirea deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor achiziționate, petenta susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă operațiunile economice au fost executate în baza unor contracte cadru, dacă prestările de servicii au fost justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare, modul în care societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, petenta reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat lucrările realizate de contestatară în întregul lor, limitându-se la a invoca prevederi legale, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, adică: *„să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului”*.

În fapt, petenta reține că organele de control fiscal au procedat la anularea cheltuielilor cu lucrările și serviciile efectuate de terți în sumă totală de ... lei, fiind stabilită baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de ... lei, aceasta fiind motivată astfel:

- *„au existat suspiciuni cu privire la realitatea executării acestor lucrări”* – pag.5 din RIF;

- *„s-a efectuat control încrucișat, rezultând următoarele ...”* – pag.5 din RIF;

- *„din cele 4 facturi menționate, trei sunt înregistrate în evidența SC P SRL, în jurnalele de vânzări TVA, în declarația 394 ...”* – pag.6 din RIF;

- *„în anul 2012, SC P SRL nu deținea utilajele necesare realizării obiectului contractelor ...”* – pag.6 din RIF;

- „SC P SRL nu a încheiat contracte cu alte societăți pentru realizarea contractelor nr.../2012 și .../2012 ...” – pag.6 din RIF.

În susținere contestației, petenta prezintă următoarele acte și dovezi:

- Raport de expertiză în Dosar nr.../.../2013, Tribunalul ..., reclamant SC X SRL, pârât, Primăria ..., Intervenienți SC P SRL, SC M SRL. La obiectivele formulate de SC P SRL, se arată că au fost demolate (de către aceasta) o serie de obiective din proprietatea reclamantei.

În concluzie, petenta susține că în perioada 2010 - 2013, SC P SRL, a putut efectua lucrări de demolare, și pe cale de consecință deținea utilaje și personal pentru astfel de lucrări;

- Cerere de intervenție în interes propriu, formulată de SC P SRL în Dosar nr.../.../2012, Tribunalul Prin cererea de intervenție, se solicită obligarea pârâtei, de plata de daune interese reprezentând contravaloarea contractului de prestări servicii nr.../...2012.

În concluzie, petenta susține că rezultă valabilitatea și realitatea contractului de prestări servicii nr.../...2012 și pe cale de consecință și a contractului nr.../...2012 și consecințele ce decurg din aplicarea întocmai a prevederilor contractuale;

- Certificat de urbanism nr. .../...2012 și Certificat de urbanism nr. .../...2014. Certificatul de urbanism inițial, poate constitui premisa pentru întocmirea contractelor de prestări servicii de demolare, mai ales că terenul pe care se aflau activele ce urmau să fie demolate erau proprietate a SC X SRL.

În concluzie, petenta susține că certificatele de urbanism pot constitui premisa pentru întocmirea de contracte de prestări servicii;

- Cu privire la facturile emise de către furnizor, referitor la art.145 din CODUL FISCAL: “*art.145 - (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;”,

petenta invocă o serie de comentarii și doctrină, astfel:

- autor Emilia Duca, Codul Fiscal al României, Ed. Universul juridic: “*Alin.(1) al art.145 stabilește că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă (se înțelege că este vorba de exigibilitatea care ia naștere la FURNIZOR).*”

- autor A.Opre, Neutralitatea fiscală în materie de TVA, MFI nr.5/2009 Wolters Kluwer: “*Această prevedere ilustrează principiul comunitar al neutralității care guvernează reglementarea taxei pe valoarea adăugată. În doctrina se arată că acest principiu a fost încălcat adesea de autoritățile fiscale din România, în special când se pune problema rambursărilor de TVA.*”;

Petenta invocă și art.155 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Codul Fiscal, care arată:

“Art.155. - (1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(4) Fără să contravină prevederilor alin. (30) - (34) se aplică următoarele reguli de facturare:

a) pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor art.132 și 133, facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol. Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării nu se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care are loc livrarea de bunuri/prestarea de servicii;”

În concluzie, petenta susține că furnizorul serviciilor a întocmit facturi fiscale care îndeplinesc condiția de document valabil și corect întocmit. Facturile fiscale sunt înregistrate în evidența contabilă, cât și în declarațiile fiscale ale furnizorului și ale beneficiarului.

Facturile fiscale au constituit baza impozabilă pentru veniturile declarate de furnizor, a fost achitat impozitul pe profit și TVA, și pe cale de consecință, generează elemente de cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal pentru cumpărător.

Față de aceste aspecte, petenta solicită a se constata nelegalitatea și netemeinicia actului administrativ atacat și pe cale de consecință admiterea contestației, anularea actelor administrative ca fiind nelegale și neîntemeiate, precum și exonerarea de la plata sumelor cuprinse în Decizia de impunere nr. .../...2014, reprezentând:

Impozit pe profit	... lei;
Dobânzi/majorări de întârziere	... lei;
Penalități de întârziere	... lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza RIF nr. .../...2014, au constatat următoarele:

Ținând cont de faptul că petenta contestă doar impozitul pe profit în sumă de ... lei, precum și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, reținem doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste sume, astfel:

Din verificarea documentelor financiare și contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2012 – decembrie 2012 între SC P SRL ..., în calitate de antreprenor și SC X SRL ..., în calitate de beneficiar, au fost încheiate 2 contracte de prestări servicii:

- Contractul de prestări servicii nr..../...2012, având ca obiect:

- art.2 - Antreprenorul se obligă să execute lucrări de demolare (... mc. de ba) și evacuare moloz (... mc.) de pe terenul fostei Uzine de Preparare ... din județul ...;

- art.3 - Antreprenorul se obligă să execute un zid de sprijin conform proiectului pus la dispoziție de beneficiar;

- Contractul de prestări servicii nr.../...2012, având ca obiect:

- art.2 - Antreprenorul se obligă să execute lucrări de demolare și spargere a fundațiilor clădirilor, transportul molozului și umplerea cu strat vegetal de minim ... cm, în incinta fostei Fabrici de preparare ..., situată în str. ... nr...., Mun. ..., conform celor patru devize de lucrări anexate la contract, parte integrantă la contract.

În baza celor două contracte de prestări servicii, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC P SRL ... a emis următoarele facturi către SC X SRL ...:

- factura seria ... nr.../...2012 în sumă totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA ... reprezentând: „*avans 10% la contractul nr.../...2012*”. Această factură a fost înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL, astfel:

409 = 401 cu suma de ... lei

4426 = 401 cu suma de ... lei;

- factura seria ... nr.../...2012 în sumă totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA ... reprezentând „*contavaloare contract nr.../...2012*”. Această factură a fost înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL, astfel:

471 = 401 cu suma de ... lei

4426 = 401 cu suma de ... lei;

- factura seria ... nr.../...2012 în sumă totală de – (minus) ... lei din care bază impozabilă – (minus) ... lei și TVA – (minus) ... reprezentând „*storno factura ... din ...2012*”. Această factură a fost înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL, astfel:

409 = 401 cu suma de - ... lei

4426 = 401 cu suma de - ... lei;

- factura seria ... nr.../...2012 în sumă totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA ... lei reprezentând „*contravaloare la contractul .../...2012*”. Această factură a fost înregistrată în evidența contabilă a SC X SRL astfel:

471 = 401 cu suma de ... lei

4426 = 401 cu suma de ... lei;

Față de înregistrările contabile efectuate în baza facturilor menționate anterior, în luna decembrie 2012, SC X SRL ... a operat în evidența contabilă și următoarele înregistrări privind corecții și regularizări în legătură cu SC P SRL:

471 = 401 cu suma de –(minus) ... lei

4426 = 401 cu suma de –(minus) ... lei.

În perioada verificată societatea a eșalonat cheltuielile înregistrate în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, în sumă de ... lei, aferentă facturii seria ... nr.../...2012 și a înregistrat cheltuieli cu lucrările și serviciile executate

de terți în sumă totală de ... lei în debitul contului 628 „Alte cheltuieli efectuate de terți”, prin articolul contabil 628 = 471.

- în luna iunie 2012 suma de ... lei

- în luna iulie 2012 suma de ... lei

- în luna august 2012 suma de ... lei

- în luna septembrie 2012 suma de ... lei

- în luna decembrie 2012, corecție în sumă de –(minus) ... lei.

Prin includerea pe costuri a acestei prestări de servicii nu au fost respectate prevederile: art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *“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”*

și ale pct. 22 din HG nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

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

În vederea stabilirii realității prestărilor de servicii facturate de SC P SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP Timisoara - AJFP ... au întocmit raportul de inspecție fiscală nr. ... /10.2012.

Întrucât au existat suspiciuni cu privire la realitatea executării acestor lucrări, organele de inspecție fiscală au solicitat DGFP ... efectuarea unui control încrucișat la SC P SRL, solicitarea de control încrucișat a fost înaintată DGFP ... cu adresa nr.../...2013 și s-a revenit ulterior la aceasta solicitare cu adresele nr.../...2013 și nr.../...2013. Cu adresa nr.../...2013, DGFP ... a înaintat Procesul Verbal nr.../...2013 încheiat la SC P SRL.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat controlul încrucișat, rezultă următoarele:

- în data de ...2012, SC P SRL (în calitate de antreprenor) a încheiat cu SC X SRL ... (în calitate de beneficiar) contractul de prestări servicii nr...., prin care antreprenorul se obligă să execute lucrări de demolare (... mc) și excavare moloz (... mc) de pe terenul fostei uzine de preparare ... din județul ..., executarea unui zid de sprijin conform proiectului pus la dispoziție de beneficiar. Valoarea contractului este de ... euro fără TVA pentru demolare și evacuare;

- în data de ...2012, cele două societăți încheie un nou contract, nr. ..., prin care antreprenorul se obligă să execute lucrări de demolare și spargere a fundațiilor clădirilor, transportul molozului și umplerea cu strat vegetal de minim ... cm, în incinta fostei Fabrici de preparare ... situată în str. ... nr...., ... Valoarea contractului este de ... euro, inclusiv TVA.

SC P SRL a emis către SC X SRL următoarele facturi:

- factura seria ... nr.../...2012, în valoare totală de ... lei (din care TVA ... lei) reprezentând 10% avans la contractul .../...2012;
- factura seria ... nr.../...2012 cu aceeași valoare ... lei (din care TVA ... lei), neînregistrată în evidența contabilă a SC P SRL;
- factura seria ... nr.../...2012 în valoare de -... lei, (din care TVA -... lei) reprezentând storno factura ... din ...2012. Se menționează că factura seria ... nr. ... a fost emisă în data de ...2012 către SC L... SRL, în valoare totală de ... lei (din care TVA ... lei) și nu are nicio legătură cu SC X SRL;
- factura seria ... nr.../...2012, în valoare totală de ... lei (din care TVA ... lei) reprezentând contravaloare la contractul ... din ...2012.

Din cele patru facturi menționate, trei au fost înregistrate în jurnalele de vânzări TVA, în declarațiile informative 394 – privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, în deconturile de TVA – 300 aferente lunilor în care au fost emise, mai puțin factura seria ... nr.../...2012.

În procesul verbal nr.../...2013 încheiat la SC P SRL de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ... se precizează că:

- domnul S... nu le-a prezentat contractul nr.../...2012 și nici factura seria ... nr.../...2012, acestea le-au fost transmise de către DGFP ... ca anexe la solicitarea de control încrucișat;
- în anul 2012, SC P SRL nu deținea utilajele necesare realizării obiectului contractelor nr.../...2012 și nr.../...2012, iar ca personal specializat angajat, pe statele de plată se regăsește un singur mecanic, în perioada ianuarie – martie 2012, aflat în concediu fără plată;
- SC P SRL nu a încheiat contracte cu alte societăți pentru realizarea contractelor nr.../...2012 și nr.../...2012 încheiate cu SC X SRL.

Pentru clarificarea acestor aspecte, în data de ...2013, i-a fost solicitată domnului S... o notă explicativă, din care rezultă că lucrările nu au fost efectuate, astfel:

- la întrebarea: „*precizați ce relații comerciale ați avut în anul 2012 cu SC X SRL ...*”, acesta răspunde:

„În luna februarie 2012 s-a redactat contractul nr.../...2012, l-am semnat, am emis factura nr.../...2012. Am trimis contractul la ... la SC X SRL pentru semnare, pentru că era semnat și ștampilat numai de mine. Ulterior i-am spus domnului I... să anuleze factura .../...2012 și contractul nr.../...2012, urmând să încheiem în luna a 5-a (mai) contractul .../...2012.

Am încheiat contractul nr.../...2012 și am eliberat o nouă factură cu același număr .../...2012 și aceeași valoare ... lei inclusiv TVA. I-am transmis factura nr.../...2012 neștiind că cea din martie era înregistrată în evidența contabilă a SC P SRL, pentru că SC X îmi ceruse factura storno, iar eu i-am spus că nu pot să-i fac deoarece nu știam că era introdusă în contabilitate. Menționez că factura din ...2012, nr. ... nu era înregistrată în contabilitatea SC P SRL”;

- la întrebarea: „precizați ce contracte ați încheiat cu aceasta societate, ce facturi ați emis către aceasta și dacă acestea au fost încasate”, acesta răspunde:

„Am încheiat cu SC X SRL ... contractul nr.../...2012 pe care ulterior l-am reziliat, încheind contractul nr.../...2012.

Am emis factura .../...2012 în valoare de ... lei inclusiv TVA, factura .../...2012 care nu apare în evidența contabilă, cu aceiași valoare (pe care eu nu am înregistrat-o), factura nr. .../...2012 în valoare de -... lei inclusiv TVA reprezentând stornarea facturii .../...2012.

Menționez că am scris eronat pe factura storno factura .../...2012. Factura ... a fost eliberată în data de ...2012 către SC L... SRL în valoare de ... lei inclusiv TVA. Ea a și fost înregistrată în evidența contabilă a SC P SRL, și factura .../...2012, în valoare de ... lei inclusiv TVA, reprezentând contravaloare la contractul ... din ...2012.

Precizez că nu a fost încasată nicio factură emisă de societate către SC X SRL ...”;

- la întrebarea: „precizați dacă aceste lucrări au fost efectuate în fapt”, acesta răspunde:

„Aceste lucrări nu s-au efectuat deoarece Primăria ... nu a eliberat autorizația de demolare”;

- la întrebarea: „precizați dacă în anul 2012 societatea deținea utilajele necesare pentru prestarea de lucrări de demolare, încărcare și transport moloz sau dacă ați contractat alți furnizori pentru efectuarea unor astfel de lucrări”, acesta răspunde:

„În anul 2012, societatea nu mai dispunea de utilaje necesare pentru efectuarea lucrărilor de demolare, încărcare și transport moloz și nu am contactat alți furnizori pentru efectuarea lucrării, dar am purtat discuții pentru executarea acestora cu subcontractori”;

- la întrebarea: „precizați dacă în anul 2012, SC P SRL avea personal specializat în executarea de astfel de lucrări (demolare, încărcare și transport moloz)”, acesta răspunde:

„Societatea în anul 2012 mai avea un mecanic până în luna a treia 2012”.

Tot din constatările organelor de inspecție fiscală, care au efectuat controlul încrucișat la SC P SRL, se rețin următoarele:

În fișa clientului SC X SRL, la data de ...2013 soldul este zero în condițiile în care nu s-au efectuat niciun fel de decontări între cele două societăți (în numerar sau prin alte instrumente de plată bancare), în acest scop încheindu-se un număr de patru contracte de cesiune de creanțe, după cum urmează:

- în data de ...2012 au fost încheiate două contracte de cesiune de creanță cu același număr (...) între SC P SRL, persoana fizică I... și SC A... SRL ..., pentru suma de ... lei, pe de o parte și între persoana fizică I..., SC X SRL și SC P SRL, pentru suma de ... lei, pe de altă parte;

- în anul 2013, aceleași părți au încheiat alte două contracte de cesiune de creanță, cu același nr.../...2013 pentru suma de ... lei.

În luna ... 2012, respectiv în luna ... 2013 printr-o serie de articole contabile având ca documente justificative contractele de cesiune de creanță, SC P SRL stinge o datorie către SC A... SRL și dreptul de creanță asupra SC X SRL.

Având în vedere că SC P SRL este în insolvență din data de ...2012 și conform prevederilor art.47 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței – deschiderea procedurii ridică debitorului dreptul de administrare, constând în dreptul de a-și conduce activitatea, de a-și administra bunurile din avere și de a dispune de acestea, contractele de cesiune de creanță, neavând acordul administratorului judiciar al societății, sunt nule de drept.

Deasemenea contractele de cesiune de creanță nu au obiect având în vedere ca operațiunile nu au fost reale și ca persoana fizică I... nu apare în contabilitatea SC P SRL, ca având un drept de creanță asupra societății.

Prin nota explicativă dată de domnul I... – în calitate de administrator special la SC X SRL ..., la întrebarea dacă efectiv au fost prestate serviciile facturate de SC P SRL ..., acesta răspunde “până în prezent nu s-a obținut Autorizația pentru lucrările stipulate în contractul de prestări servicii, nu s-au efectuat lucrările”.

Urmare a celor arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede 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”, organele de inspecție fiscală au majorat pentru exercițiul financiar 2012 masa profitului impozabil cu suma de ... lei, reprezentând cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente prestărilor de servicii facturate de SC P SRL

Conform declarației 101 Declarație privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2012, SC X SRL ... înregistrează pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Având în vedere cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente prestărilor de servicii facturate de SC P SRL ... în valoare de ... lei, la data de 31.12.2012, societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ... lei (... lei – ... lei), pentru exercițiul financiar 2012, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Ținând cont de impozitul pe profit declarat de SC X SRL ... prin declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2012 în sumă de ... lei, la data de 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei din care se scade impozitul pe profit declarat în sumă de ... lei).

De asemenea, pentru exercițiul financiar 2013, conform declarației 101 Declarație privind impozitul pe profit, SC X SRL ... înregistrează profit

impozabil în sumă de ... lei. La rândul 40, unitatea verificată a preluat pierderea fiscală din exercițiul financiar precedent în sumă de ... lei, rezultând pentru anul 2013 o pierdere fiscală de recuperat în exercițiile fiscale următoare în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul ca pentru anul 2012, unitatea înregistrează profit în sumă de ... lei, prin declarația 101 aferentă exercițiului financiar 2013 la rândul 40, în mod eronat s-a ținut cont de pierderea fiscală în sumă de ... lei declarat pentru exercițiul financiar 2012, astfel că la data de 31.12.2013, SC X SRL înregistrează profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Ținând cont de impozitul pe profit declarat de SC X SRL ... prin declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2013, în sumă de ... lei, la data de 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei din care se scade impozitul pe profit declarat în sumă de ... lei).

Pe total perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2012, respectiv ... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2013).

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, pentru perioada ...2013 – ...2014 au fost calculate în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere, respectiv ... lei penalități de întârziere aferente.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr..../...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. I..., în calitate de administrator special.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014.

Prin Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...– Inspecție

Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, s-au stabilit de plată în sarcina contribuabilului suma totală de ... lei reprezentând:

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

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, doar pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit urmare a neacordării deductibilității din punct de vedere fiscal pentru cheltuielile facturate de SC P SRL ... în baza unor contracte de prestări servicii, în condițiile în care, urmare a controlului încrucișat efectuat, nu s-a putut constata că lucrările stipulate în contracte s-au efectuat, iar documentele prezentate de petentă nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr..../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2014, au majorat pentru exercițiul financiar 2012 masa profitului impozabil cu suma de ... lei, reprezentând cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente prestărilor de servicii facturate de SC P SRL ..., organele de inspecție fiscală considerând că petenta a încălcat prevederile art.21 alin.(1) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală invocând ca temei legal următoarele prevederi:

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

și astfel, pe total perioadă verificată, ținând cont și de declarațiile 101 aferente exercițiului financiar 2012 și 2013 depuse de petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2012, respectiv ... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2013).

Petenta, prin contestație, invocă:

- în drept, prevederile art.19 alin.(1) și (2) din CODUL FISCAL, Decizia nr.587/13.02.2003 a ÎCCJ – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizie a Curții de Apel ..., în dosarul nr....../.../2011, Sentința nr....../...2012, speța nr....../...2013.

- referitor la stabilirea deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor achiziționate, petenta susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă operațiunile economice au fost executate în baza unor contracte cadru, dacă prestările de servicii au fost justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare, modul în care societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor.

- organele de inspecție fiscală nu au analizat lucrările realizate în întregul lor, limitându-se la a invoca prevederi legale, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

- cu privire la facturile emise de către furnizor, referitor la art.145 din CODUL FISCAL, petenta invocă o serie de comentarii și doctrină.

- prevederile art.155 alin.(1) alin.(4) lit.a), susținând că rezultă că furnizorul serviciilor a întocmit facturi fiscale care îndeplinesc condiția de document valabil și corect întocmit. Facturile fiscale sunt înregistrate în evidența contabilă, cât și în declarațiile fiscale ale furnizorului și ale beneficiarului, iar facturile fiscale au constituit bază impozabilă pentru veniturile declarate de furnizor, a fost achitat impozitul pe profit și TVA, și pe cale de consecință, generează elemente de cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal pentru cumpărător.

În susținere, petenta a depus o serie de documente: Raport de expertiză în dosar nr....../.../2013, Tribunalul ..., reclamant SC X SRL, pârât, Primăria ..., intervenienți SC P SRL, SC M SRL; Cerere de intervenție în interes propriu, formulată de SC P SRL în dosar nr....../.../2012, Tribunalul ...; Certificat de urbanism nr. .../...2012 și Certificat de urbanism nr. .../...2014.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

De asemenea, se aplică și prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;”

Acestea se coroborează cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

“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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nu sunt deductibile 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 și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte. De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.

De asemenea, referitor la contractele de prestări servicii, se reține faptul că reprezentanții societăților comerciale contractante nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală și nici atașate la contestație, a documentelor necesare justificării prestărilor de servicii efectuate în sumă de ... lei pentru perioada verificată.

Mai mult, trebuie reținut și faptul că organele de inspecție fiscală au menționat următoarele:

- În procesul verbal de control încrucișat nr.../...2013 încheiat la SC P SRL de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP ..., se precizează că pentru clarificarea acestor aspecte, în data de ...2013, i-a fost solicitată domnului S... o notă explicativă, din care rezultă că lucrările nu au fost efectuate, astfel la întrebarea: „*Precizați dacă aceste lucrări au fost efectuate în fapt*”, acesta răspunde: „*Aceste lucrări nu s-au efectuat deoarece Primăria ... nu a eliberat autorizația de demolare*”

- Prin nota explicativă anexa 9 la raportul de inspecție fiscală nr.../...2014, nota explicativă dată de domnul I... – în calitate de administrator special la SC X SRL ..., la întrebarea: “*dacă efectiv au fost prestate serviciile facturate de SC P SRL ...*”, acesta răspunde: “*până în prezent nu s-a obținut Autorizația pentru lucrările stipulate în contractul de prestări servicii, nu s-au efectuat lucrările*”.

Cu privire la susținerea petentei că: „la stabilirea deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor achiziționate, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă operațiunile economice au fost executate în baza unor contracte cadru, dacă prestările de servicii au fost justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare, modul în care societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor.”, această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât tocmai acest lucru a fost invocat de organele de inspecție fiscală, ca unul din temeiurile de drept ce a stat la emiterea deciziei de impunere, respectiv pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează tocmai cele invocate de petenta :

“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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Referitor la invocarea de către petentă a:

-Deciziei nr.587/13.02.2003 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, cu referire la faptul că realitatea operațiunilor economice poate fi dovedită cu o expertiză tehnică contabilă a organului fiscal;

- Deciziei a Curții de Apel ..., în dosarul nr..../.../2011, Sentința nr..../...2012, speța nr..../...2013, cu referire la caracterul fictiv al tranzacțiilor economice, erori materiale în actele contabile emise de furnizor, argument insuficient pentru a demonstra caracterul fictiv al unei tranzacții,

acestea nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în documente justificative emise la momentul prestației (contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent), din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte, „colectarea” ulterioară a „dovezilor” de la prestator nejustificându-se, având în vedere faptul că noțiunea de document justificativ a fost introdusă de prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„(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.”,

reținându-se și faptul că pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”

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

Cu privire la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală nu au analizat lucrările realizate de contestatară în întregul lor, limitându-se la a invoca prevederi legale, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, adică: *„să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului”*, acestea nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care

sunt reglementate de O.G. nr. 92/24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

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.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/ 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea

sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”,

Trebuie reținut și faptul că organele de inspecție au invocat ca și temei legal și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care arată că:

“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”

Mai mult, organele de inspecție fiscală au făcut trimitere și la faptul că în vederea stabilirii realității prestărilor de servicii facturate de SC P SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul DGRFP Timisoara - AJFP ... au întocmit raportul de inspecție fiscală nr. ... /10.2012.

Ori referitor la această trimitere a organelor de inspecție fiscală trebuie reținute următoarele:

- Raportul de inspecție fiscală nr. ... /10.2012 a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... /10.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către AJFP ... – Inspecția Fiscală, a avut ca obiect soluționarea decontului cu sume negative cu obținerea de rambursare TVA aferent lunii decembrie 2012 depus de SC X SRL, iar perioada supus verificării fiind 01.04.2012 - 31.12.2012, organele de inspecție fiscală stabilind în sarcina societății suma totală de .. lei, reprezentând TVA în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

- Decizia de impunere nr. ... /10.2013 a făcut obiectul unei contestații formulate de petentă, a cărei soluționare a fost suspendată întrucât pentru constatările din decizia de impunere nr. ... /10.2013 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... /10.2012, împotriva SC X SRL a fost formulată plângere penală, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., cu adresa nr. ... /...2013, prin care organele de cercetare penală au fost sesizate cu privire la faptele săvârșite.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că întrucât au existat suspiciuni cu privire la realitatea executării acestor lucrări, organele de inspecție fiscală au solicitat DGFP a mun. ... efectuarea unui control încrucișat la SC P SRL, solicitarea de control încrucișat a fost înaintată DGFP a mun. ... cu adresa nr.../...2013 și s-a revenit ulterior la aceasta solicitare cu adresele nr.../...2013 și nr.../...2013. Cu adresa nr.../...2013, DGFP a mun. ... a înaintat Procesul Verbal nr.../...2013 încheiat la SC P SRL.

În concluzie, toate demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală s-au desfășurat cu respectarea prevederilor legale invocate și nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a identifica și a avut în vedere toate circumstanțele edificatoare, a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente

aferente evidenței contabile a societății necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt a contribuabilului .

În ceea ce privește faptul că petenta a depus o serie de documente: Raport de expertiză în dosar nr....../.../2013, Tribunalul ..., reclamant SC X SRL, pârât, Primăria ..., Intervenienți SC P SRL, SC M SRL; Cerere de intervenție în interes propriu, formulată de SC P SRL în dosar nr....../.../2012, Tribunalul ...; Certificat de urbanism nr. .../...2012 și Certificat de urbanism nr. .../...2014, aceste documente prezentate de societate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

- nu sunt concludente în sensul că societatea nu justifică efectuarea prestațiilor și nu atestă faptul că prestările de servicii în cauză au fost destinate în scopul obținerii de venituri impozabile, deoarece documentele puse la dispoziție nu cuprind documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea acestor cheltuieli, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea, etc.;

- prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unor contracte încheiate între părți și a unor documente probatorii și rapoarte de expertiză care fac obiectul unor dosare aflate pe rolul instanțelor de judecată, nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Referitor la invocarea de către petentă a art.155 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Codul Fiscal, susținând că:

„ Furnizorul serviciilor a întocmit facturi fiscale care îndeplinesc condiția de document valabil și corect întocmit. Facturile fiscale sunt înregistrate în evidența contabilă, cât și în declarațiile fiscale ale furnizorului și ale beneficiarului.

Facturile fiscale au constituit baza impozabilă pentru veniturile declarate de furnizor, a fost achitat impozitul pe profit și TVA, și pe cale de consecință, generează elemente de cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal pentru cumpărător;”

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, chiar în situația în care societatea prezintă facturi completate cu toate datele prevăzute de formular, aceasta nu reprezintă singura condiție pentru a considera deductibile cheltuielile cu serviciile respective la calculul impozitului

pe profit, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, contestatara nu justifică cu documente efectuarea acestor cheltuieli.

Justificarea deductibilității cheltuielilor cu achiziția de servicii se realizează în baza contractului de prestări servicii, a facturilor emise în baza acestuia, care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții.

În ceea ce privește invocarea de către petentă, cu privire la facturile emise de către furnizor, a art.145 din Codul Fiscal, și a unor comentarii și doctrină, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât petenta nu a contestat și taxa pe valoarea adăugată stabilită prin decizia atacată, iar cele susținute fac trimitere la legislația aplicabilă TVA, în condițiile în care legiuitorul a condiționat, atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor, de efectuarea acestora în scopul realizării de venituri, iar în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii deductibilitatea este condiționată de prestarea efectivă a acestora, care trebuie să fie dovedită cu documentația corespunzătoare fiecărui tip de serviciu în parte și având în vedere și aspectul că prestarea serviciilor este considerată efectuată la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Urmare a celor arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru exercițiul financiar 2012 au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, reprezentând cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente prestărilor de servicii facturate de SC P SRL

Astfel, pentru exercițiul financiar 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit declarației 101 privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2012, SC X SRL ... înregistrează pierdere fiscală în sumă de ... lei și având în vedere cheltuielile nedeductibile în valoare de ... lei, a rezultat că societatea înregistrează profit impozabil în sumă de ... lei (... lei – ... lei), calculând un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Ținând cont de impozitul pe profit declarat de SC X SRL ... prin declarația 101 Declarație privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2012 în sumă de ... lei, la data de 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei din care se scade impozitul pe profit declarat în sumă de ... lei).

Pentru exercițiul financiar 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit declarației 101 privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2013, SC X SRL ... înregistrează profit impozabil în sumă de ... lei. La rândul 40, unitatea verificată a preluat pierderea fiscală din exercițiul financiar precedent în sumă de ... lei, rezultând pentru anul 2013 o pierdere fiscală de recuperat în exercițiile fiscale următoare în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul ca pentru anul 2012, unitatea înregistrează profit în sumă de ... lei, prin declarația 101 aferentă exercițiului financiar 2013 la rândul 40, în mod eronat s-a ținut cont de pierderea fiscală în sumă de ... lei declarat pentru exercițiul financiar 2012, astfel că la data de 31.12.2013, SC X SRL înregistrează profit impozabil în sumă de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Ținând cont de impozitul pe profit declarat de SC X SRL ... prin declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă exercițiului financiar 2013, în sumă de ... lei, la data de 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei din care se scade impozitul pe profit declarat în sumă de ... lei).

Pe total perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2012 + ... lei impozit pe profit suplimentar aferent exercițiului financiar 2013).

Referitor la modul de calculul pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la modul de calcul pentru impozitul pe profit, referitoare la faptul că la stabilirea impozitului pe profit suplimentar organele de inspecție fiscală au luat în considerare cele menționate prin declarația 101 aferentă exercițiului financiar 2012 și declarația 101 aferentă exercițiului financiar 2013, referitoare la stabilirea bazelor de impunere prin diferența celor constatate și a celor declarate de petentă, produselor dintre baza de calcul pentru impozit pe profit și cota de impozit aplicată, și de stabilirea impozitului pe profit datorat diferența dintre cel constat și cel declarat de petentă, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la impozitul pe profit.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază",

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

"[...] 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".

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat niciun document de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

"11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. 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; ",

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecția fiscală, au calculat:

- în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei;

- în conformitate cu prevederile art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată și actualizată au fost calculate penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la calculul de accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată,

și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit.

În drept, referitor la calculul de accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. 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;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatoarei.

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

Așadar, 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.

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. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. 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;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. .../...2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând:
... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...