



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA NR.458

din2013

privind analiza contestației formulată de
S.C.S.R.L. Brăila, urmare a
comunicării de către Activitatea de Inspecție
Fiscală a Ordonanței de încetare a urmăririi
penale și aplicare a unei sancțiuni cu caracter
administrativ nr..... 2010 a Parchetului de pe
lângă Tribunalul Brăila, înregistrată la
D.G.F.P Județul Brăila sub nr...../.....2013

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila s-a investit cu soluționarea pe fond a contestației, la care ne referim în continuare, dat fiind faptul că Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..... din data de2013 a comunicat că s-a emis Ordonanța de încetare a urmăririi penale și aplicare a unei sancțiuni cu caracter administrativ nr...../2010 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Brăila, în cazul persoanei fizice, în calitate de mandatară și împuternicită a domnului, asociat unic și administrator al S.C. S.R.L. Brăila.

D.G.F.P. Județul Brăila a emis Decizia nr.....2010 prin care a suspendat soluționarea contestației formulată de S.C. S.R.L. Brăila până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma totală de lei.

La dosarul cauzei a fost depusă Procura de Reprezentare nr...../.....2010 – Încheiere de Autentificare nr...../.....2010, în original, prin care domnul, asociat unic și administrator al S.C. S.R.L. constituie ca mandatară și împuternicită pe numita pentru reprezentare în fața tuturor autorităților administrative, printre care se enumeră și D.G.F.P.

Prin Ordonanța de încetare a urmăririi penale și aplicare a unei sancțiuni cu caracter administrativ nr...../2010 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Brăila s-a dispus încetarea urmăririi penale față de invinuita pentru săvârșirea infracțiunii de stopaj la sursă prevăzută de art.6

din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.(2) Cod penal, scoaterea de sub urmărirea penală pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.(2) Cod penal, de art.303 din Legea nr.95/2006 în referire la art.302/1 alin.(1) Cod penal, cu aplicarea art.33 lit.a) Cod penal și neînceperea urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art.4 din Legea nr.241/2005, art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005, art.43 din Legea nr.82/1991 și art.244 alin.(1) și alin.(2) Cod penal, cu aplicarea art.41 alin.(2) Cod penal și a art.33 lit.a) Cod penal.

S.C. S.R.L. Brăila are sediul în Municipiul Brăila, strada, nr....., Cam....., este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr. J09/..... și are atribuit codul unic de înregistrare fiscală RO

În conformitate cu prevederile pct.10.3 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare la momentul respectiv), la reluarea procedurii administrative, organul fiscal emitent al deciziei de impunere care a sesizat și organele de urmărire și cercetare penală, urma să-și formuleze punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția pronunțată de organele penale.

În atare condiții, organul de soluționare a contestației a solicitat A.I.F. prin adresa nr.....2013, ca în termen de 5 zile de la data primirii acesteia, să completeze dosarul cauzei cu punctul de vedere privind soluționarea acesteia în raport cu soluția pronunțată de organele penale, prin care să lămurească aspectelor noi apărute conform celor înscrise în ordonanța de încetare a urmăririi penale, în speță.

Activitatea de Inspecție Fiscală a dat curs solicitării organului de soluționare și ca urmare a depus la dosarul cauzei adresa nr..... din data de2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.....2013 privind punctul de vedere formulat în atare situație, fără a aduce amendări ale celui inițial, înaintat la momentul introducerii contestației.

Conform informațiilor furnizate de către Oficiul Registrului Comerțului Brăila, la data de2012, înregistrate la direcție sub nr.....2013, societatea comercială figura sub incidența Legii nr.85/2006, fiind în stare de dizolvare și în procedura de faliment. Persoana numită ca lichidator judiciar conform celor consemnate în registrul comerțului fiind C.I.P.I.

Data fiind reluarea procedurii administrative potrivit legii, în conformitate cu prevederile pct.10.9 din O.P.A.N.A.F. nr.378/01.04.2013 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 (în vigoare la momentul respectiv), care prevedea “în situația în care, la data reluării procedurii administrative, contestatara se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare, organul de soluționare competent va solicita administratorului judiciar sau lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit”, organul de soluționare a solicitat C.I.P.I., prin adresa nr.....2013, transmisă cu scrisoarea recomandată nr....., confirmată de primire în data de2013, în calitate de lichidator judiciar al societății comerciale în speță, ca în termen de 5 zile de la data primirii prezentei să se pronunțe în cauză, în sensul celor reglementate de actul normativ invocat privind contestația la care ne referim.

În data de2013, C.I.P.I. a transmis prin fax D.G.F.P. Județul Brăila că nu are calitatea de lichidator judiciar al S.C. S.R.L.

În aceste condiții s-au vizat informațiile din Buletinul procedurilor de insolvență nr..... din data de2012, unde domnul – Cabinet individual de insolvență figura drept lichidator judiciar, în cazul societății comerciale în speță.

Astfel, organul de soluționare, în baza dispozițiilor pct.10.9 din O.P.A.N.A.F. nr.378/01.04.2013 (în vigoare la momentul respectiv), a solicitat prin adresa nr..... din data de2013 C.I.I., ca în termen de 5 zile de la data primirii acesteia să se pronunțe în cauză. Adresa sus menționată a fost ridicată personal de domnul în data de2013.

Ca urmare a solicitării D.G.F.P. Județul Brăila, Cab. Ind. de Insolvență și Mediatora transmis prin adresa nr..... din data de.....2013, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr..... din data de2013 că “în calitate de lichidator judiciar al SC SRL în dosar/2011 al Tribunalului Brăila solicităm soluționarea în continuare a contestației formulate de fostul administrator “.

Obiectul contestației inițial formulată de S.C. S.R.L. Brăila privește solicitarea de desființare a actului administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2010, întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de lei, din care :

-.....lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată;

-.....lei, reprezentând accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată;

-.....lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;

-lei, cu titlu de accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

Este de reținut faptul că, accesoriile calculate prin Raportul de inspecție fiscală (prescurtat R.I.F.) în cauză, sunt preluate în decizia de impunere atacată, la rubrica „majorări de întârziere”.

În atare situație, în contextul informațiilor din dosar, inclusiv a celor reținute în Ordonanța de încetare a urmăririi penale și aplicare a unei sancțiuni cu caracter administrativ nr...../2010 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Brăila, în cazul persoanei fizice, în calitate de mandatară și împuternicită a domnului, asociat unic și administrator al S.C. S.R.L. Brăila, s-a procedat la reluarea cauzei, în sensul că organul de soluționare va analiza pe fond cele înscrise în contestația inițială.

I. Contestația depusă inițial s-a formulat printr-un reprezentant al contestatoarei în calitate de mandatar și împuternicit al domnului asociat unic și administrator al S.C. S.R.L. Brăila, depunându-se în original, la dosarul cauzei Procura de Reprezentare nr.....2010–Încheiere de Autentificare nr.....2010, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de2010, întocmită de organul competent, respectiv A.I.F. pentru suma totală de lei “compusă din impozit pe profit, TVA, precum și accesorii calculate”, din următoarele motive :

- în luna 2008 “am adus ca aport în societate suma delei din care a fost achitată suma delei persoanei fizicepentru prestări servicii de transport cu autocarul pentru clienții societății. Persoana fizică nu poate emite factura, “ și în mod eronat nu a fost admisă la deducere suma delei, din care a fost achitată

valoarea delei, persoanei fizice. Exista contractul de prestări de servicii ca document justificativ, iar aceste cheltuieli au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

- la data de2009 societatea comercială a încheiat cu persoana fizică“Promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare “ și a achitat acesteia suma delei ca avans pentru cumpărarea unui teren în suprafață demp. Ulterior, nu s-a achitat la scadență diferența de bani, iar avansul a fost înregistrat în contabilitate în contul ca o pierdere a societății comerciale.

- în luna 2009 au fost înregistrate în contabilitate facturi emise de S.C.S.R.L. în valoare totală delei, reprezentând transport aerian și cu autocarul conform Contractului de colaborare nr.....2009. Organul de inspecție fiscală nu a ținut cont că în aceeași lună s-a facturat către S.CS.R.L. servicii complete de pachete turistice în valoare totală delei, reprezentând venituri impozabile pentru societatea comercială. În conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 și a H.G. nr.44/2004 se permit efectuarea de astfel de cheltuieli.

- în lunile 2009 au fost înregistrate în contabilitate ... facturi emise de S.C. S.R.L. în valoare delei. Înregistrările contabile au fost efectuate corect pe baza documentelor justificative. Serviciile au fost efectiv prestate, societatea comercială a realizat venituri impozabile în urma facturării pachetelor turistice către clienții săi, înregistrând profit contabil la finele anului 2009. O parte dintre lunile anului 2009 nu au făcut parte din lunile verificate de inspecția fiscală, deoarece pentru anul 2009 a fost folosită procedura controlului prin sondaj.

- în lunile 2009 au fost înregistrate în contabilitate, corect, în baza documentelor justificative, un număr de facturi, emise de S.C. S.R.L. în valoare totală delei, în baza contractului de prestări de servicii nr.....2009. Contractul respectiv are ca obiect amenajarea de către beneficiar a spațiului de mp. (construcție provizorie) în vederea depozitării de cereale. Depozitul a fost subînchiriat de la S.C.S.R.L. Brăila în baza contractului nr.....2009.

- în luna2010 a fost înregistrată în contabilitate factura nr.....2010, emisă de S.C.S.R.L. în valoare totală delei, reprezentând contravaloare comision servicii turistice conform Contractului de comision nr.....2010. În aceeași lună s-au facturat servicii complete de pachete turistice către S.C.S.R.L. în valoare totală delei, constituind pentru societate venituri impozabile. Astfel,

suma delei înregistrată pe cheltuială, este deductibilă fiscal, în conformitate cu prevederile art.21(1) din Codul fiscal.

- în lunile2010 s-au înregistrat în contabilitate un număr de facturi, în valoare totală delei, emise de S.C. S.R.L. Brăila, reprezentând “ servicii de organizare de masă festivă bufet suedez ” pentru beneficiarii de pachete turistice complete, conform art.2 din Contractul de prestări servicii nr.....2010. Astfel, cheltuielile înregistrate în acest caz sunt deductibile fiscal, deoarece au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

- referitor la suma delei, cu titlu de TVA deductibilă neacceptată la deducere, aferentă prestărilor de servicii reprezentând transport aerian și cu autocarul conform Contractului de colaborare încheiat cu S.C.S.R.L. sub nr.....2009, înregistrările în contabilitate au fost efectuate pe baza facturilor emise și astfel societatea comercială avea dreptul de deducere a T.V.A. conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Se poate face precizarea că în aceeași lună au fost facturate servicii complete de pachete turistice către S.C.S.R.L. în valoare totală delei, reprezentând venituri impozabile din punct de vedere fiscal pentru societatea comercială și la acestea s-a colectat T.V.A.

- privind la suma delei, cu titlu de T.V.A. deductibilă neacceptată la deducere dintr-un număr defacturi înregistrate în lunile 2009, înregistrările contabile au fost efectuate corect, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, pe baza facturilor fiscale și a contractelor nr..... Se poate menționa că lunile 2009 nu au făcut parte din cele verificate, deoarece echipa de control a folosit procedeul controlului prin sondaj.

- referitor la suma delei, cu titlu de T.V.A. deductibilă neacceptată la deducere dintr-un număr de facturi, emise de S.C. S.R.L., înregistrările contabile au fost efectuate corect, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, pe baza facturilor fiscale și a Contractului de prestări servicii nr.....2009. Se poate menționa că lunile 2009 nu au făcut parte din cele verificate, deoarece echipa de control a folosit procedeul controlului prin sondaj.

- în legătură cu suma de lei, cu titlu de T.V.A. deductibilă neacceptată la deducere din factura nr.....2010 emisă de S.C.S.R.L., în valoare totală delei, reprezentând contravaloare comision servicii turistice conform Contractului de comision nr.....2010, se poate face precizarea că în aceeași lună s-au facturat servicii complete de pachete turistice către societatea comercială amintită în valoare totală

delei, reprezentând venituri impozabile din punct de vedere fiscal la care s-a colectat T.V.A. conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

- referitor la suma delei, cu titlu de T.V.A. deductibilă neacceptată la deducere dintr-un număr de facturi emise de S.C. S.R.L. Brăila, evidențiate în luna 2010, înregistrările contabile au fost efectuate corect, ele reprezentând servicii de organizare de " masă festivă bufet suedez " pentru beneficiarii de pachete turistice complete, conform art.2 din Contractul de prestări servicii nr.....2010. Se poate menționa că luna 2010 nu a făcut parte din cele verificate, deoarece echipa de control a folosit procedeul controlului prin sondaj.

Prin contestația depusă societatea comercială solicită desființarea "în întregime a actele administrative fiscale contestate, respectiv baza de impunere și Decizia de impunere nr.....2010 privind obligațiile de plată stabilite de inspecția fiscală generală ".

II. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2010 a fost întocmită de organul de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.....2010, care a avut ca obiectiv inspecția fiscală parțială la S.C. S.R.L. Brăila în baza programului de activitate.

Motivele de fapt pentru care s-a întocmit această decizie sunt următoarele :

1. Impozitul pe profit :

Din verificarea documentelor de evidență tehnico - operativă și contabilă aferente perioadei2008 –2010 organul de inspecție fiscală a constatat unele deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere, astfel:

- în luna 2008 s-a constatat că agentul economic a efectuat articolul contabilcu suma delei, sub denumirea "Servicii", fără a avea la bază documente justificative care să conducă la înregistrarea în evidența contabilă ;

- în luna 2009 s-a constatat că agentul economic a efectuat articolul contabilcu suma delei, sub denumirea "Precontract", fără a avea la bază documente justificative care să conducă la înregistrarea în evidența contabilă ;

- s-a procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cu suma delei (.....lei +lei), respectiv la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în suma delei (.....lei x 16%).

-în registrul jurnal al lunii 2009, au fost înregistrate în evidența contabilă două facturi emise de S.C.S.R.L. (S.C. S.R.L.) în sumă totală delei (.....lei, bază șilei, T.V.A.) prin articolul contabil compus..... Din verificarea documentelor puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, nu au fost identificate elemente care să justifice realitatea prestării efective a serviciilor înregistrate în cele două facturi, motiv pentru care s-au solicitat documente care să susțină prestarea efectivă a serviciului și totodată să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor cu serviciile achiziționate. Aceste documente nu au fost prezentate organului de inspecție fiscală cu excepția Contractului de colaborare nr.....2009 încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar și S.C.S.R.L. în calitate de prestator. Din cuprinsul contractului se desprinde doar intenția de efectuare a prestării de servicii.

- în lunileși 2009 au fost înregistrate în evidența contabilă șase facturi emise de S.C. S.R.L. (S.C. S.R.L.), în sumă totală delei (.....lei, baza +lei, T.V.A.), reprezentând comision conform contract, contravaloare intermediere vânzări agenție, contravaloare consultare și îndrumare programe turistice, servicii turistice și consultanță activități ale agenției de turism, cu articolul contabil compus Se poate face precizarea că factura nr.201/fără dată, în sumă totală delei, din carelei, bază și lei T.V.A., a fost înregistrată parțial în luna 2009 și parțial în luna 2009, a fost stornată în luna 2009 cu factura nr.....2009. Din verificarea documentelor puse la dispoziție nu au fost identificate elemente care să justifice realitatea prestării efective a serviciilor înregistrate în facturi și până la definitivarea inspecției fiscale nu s-au prezentat și alte acte și documente care să fie opozabile constatărilor.

-în lunile și 2009 au fost înregistrate în evidență un număr de facturi emise de S.C. S.R.L. în sumă totală delei (.....lei, baza șilei, T.V.A.), reprezentând contravaloare amenajări spațiu, fără detalii privind adresa la care se află spațiul respectiv reamenajat, cu articolul contabil compus În perioada 2009 – 2010, în contabilitatea societății comerciale, contul 212 “Construcții” este inexistent. Din verificarea documentelor puse la dispoziție nu au fost identificate elemente care să justifice realitatea prestării efective a serviciilor înregistrate în facturi și de asemenea, nu au fost prezentate alte documentele legale care să justifice efectuarea acestor prestări de servicii.

- în balanța de verificare a lunii 2010 a fost înregistrată factura emisă de S.C.S.R.L. în sumă totală delei (.....lei,

baza și lei, T.V.A.), cu articolul contabil compus Nu au fost identificate elemente care să justifice realitatea acestor prestări de servicii și nici nu s-au prezentat justificările solicitate de către organul de inspecție fiscală.

- în registrul jurnal al lunii 2010 și în balanța de verificare a lunii 2010, au fost înregistrate în evidența contabilă facturi emise de S.C. S.R.L. în valoare totală delei (.....lei, baza șilei, T.V.A.), reprezentând contravaloare masă festivă, cu articolul contabil compus, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente care să ateste realitatea serviciilor.

- ca urmare organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cu suma delei =lei +lei +lei +lei +lei, respectiv la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă delei (.....x 16%).

- în registrul jurnal al lunii 2010 și al lunii 2010 au fost înregistrate facturi emise de S.C. S.R.L. în lunile și 2010, către clientul S.C.S.R.L. și S.C. S.R.L. în sumă totală delei (..... lei, baza și lei, T.V.A.), reprezentând contravaloare comision, cu articolul contabil compus Organul de inspecție fiscală a procedat la reașezarea veniturilor la momentul obținerii acestora, în vederea stabilirii profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

- astfel, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit stabilind un debit suplimentar de plată în sumă de lei (.....lei +lei).

Temeiul de drept : art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f), m), art.34 alin.(10) din Legea nr.571/2003, pct.44 și 48 din H.G. nr.44/2004, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, art.81-83, art.120 din O.G. nr.92/2003, OD. nr.2374/2007, O.U. nr.39/2010.

2.Taxa pe valoarea adăugată:

Din verificarea efectuată asupra modului de calcul și evidențiere a T.V.A. deductibilă aferentă perioadei verificate, au fost constatate deficiențe care au generat modificarea bazei de impunere, respectiv la neadmiterea la deducere a T.V.A. din diferite facturi, care a condus la calcularea unei T.V.A. suplimentară de plată în sumă totală delei (.....lei + lei + lei + lei + lei), astfel:

-în luna 2009 T.V.A. din două facturi emise de S.C.S.R.L.(factura nr.....2009 și factura nr.....2009) nu a fost admisă la deducere T.V.A. în sumă totală delei, deoarece contractul comercial prezentat nu reprezintă document care să justifice prestarea efectivă a serviciului și totodată să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor.

-în registrul jurnal al lunilorși 2009, au fost înregistrate în evidența contabilă facturi emise de S.C. S.R.L.(S.C. S.R.L.) din care T.V.A. în valoare totală delei, nu a fost admisă la deducere, deoarece contractul comercial prezentat nu reprezintă document care să justifice prestarea efectivă a serviciului și totodată să se facă dovada necesității efectuării cheltuielilor. Au fost prezentate nu..... două contracte economice, care din cuprinsul lor se desprinde doar intenția de efectuare a prestării de servicii și de asemenea, nu rezultă numele și prenumele persoanelor care semnează contractele iar semnăturile sunt indescifrabile.

- în lunile și 2009 au fost înregistrate în evidența contabilă un număr de de facturi emise de S.C. S.R.L., din care T.V.A. în valoare totală delei, reprezentând contravaloare amenajări spațiu, fără a se datația adresa la care se află spațiul reamenajat. În evidența contabilă a agentului economic, în perioada 2009 – 2010, contul 212 “Construcții” este inexistent.

- în balanța de verificare a lunii 2010 a fost înregistrată factura emisă de S.C.S.R.L. în care a fost evidențiată T.V.A. în valoare de lei, reprezentând contravaloare comision pentru care a fost prezentat nu..... contractul comercial, document care nu susține prestarea efectivă a serviciului și din care se desprinde doar intenția de efectuare a prestării de servicii contra comisionului acordat.

-în registrul jurnal al lunii 2010 și în balanța de verificare a lunii 2010 au fost înregistrate în evidența contabilă facturi emise de S.C. S.R.L. în care a fost evidențiată T.V.A. în sumă totală delei, reprezentând contravaloare masă festivă. În documentele puse la dispoziție de către agentul economic nu au fost identificate elemente care să justifice realitatea prestării efective a serviciilor înregistrate în facturile în cauză.

Temeiul de drept : art.11 alin.(1), art.134¹ alin.(4), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, art.81-83 și art.120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, OD nr.2374/2007, art.I pct.10 și 11 din O.U.G.39/2010.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține :

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila – Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra legalității impunerii S.C. S.R.L. cu suma totală de lei, cu titlul de impozit pe profit calculat suplimentar de plată cu accesoriile aferente, T.V.A. calculată suplimentar de plată cu accesoriile aferente, în condițiile în care, în perioada verificată, societatea comercială a înregistrat în contabilitatea proprie, cheltuieli fără a avea la bază documente justificative potrivit legii care să pună în evidență necesitatea și atestarea efectivă a lor și mai mult, nu a prezentat organului de inspecție fiscală documentele justificative, astfel cum s-au solicitat, constatări cu implicații certe din perspectivă fiscală.

În fapt, organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a întocmit în data de2010, la S.C. S.R.L. Brăila, Raportul de inspecție fiscală parțială nr....., care a stat la baza emiterii deciziei atacate, în care a menționat o serie de deficiențe ce au condus la stabilirea în sarcina contribuabilului a unor obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit cu accesoriile aferente, T.V.A. cu accesoriile aferente, precum și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderilor, în sumă totală de lei, din care societatea comercială contestă nu..... suma de lei. Cu trimitere la suma contestată obiectivele inspecției fiscale au fost : modul de stabilire, evidențiere și declarare la termenele și cwantumurile stabilite de legislația în vigoare privind impozitul pe profit și T.V.A. datorate bugetului general consolidat în perioada2008 –2010 pentru impozitul pe profit și2009 -.....2010 pentru taxa pe valoarea adăugată.

Ca urmare a celor constatate, cu adresa nr.....2010, D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 221 -222 și art.225 din Codul de procedură penală și ale art.108 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, a formulat sesizare către Parchetul de pe lângă Judecătoria Brăila împotriva numitei, în calitate de reprezentant legal al administratorilor S.C. S.R.L. Brăila cu privire la săvârșirea unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor de fals și uz de fals prevăzute și pedepsite de articolele 322 – 323 din Codul Penal coroborate cu art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și de evaziune fiscală prevăzute

și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Cu adresa nr.....2013, înregistrată la direcție sub nr.....2013, A.I.F. a transmis organului de soluționare, Ordonanța de încetare a urmăririi penale și aplicare a unei sancțiuni cu caracter administrativ nr...../2010 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Brăila, prin care se comunică că s-a încetat urmărirea penală față de invinuita pentru săvârșirea infracțiunii de stopaj la sursă, precum și scoaterea de sub urmărirea penală și neînceperea urmăririi penale astfel cum s-a redat la pag.2 din prezenta.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, în interpretarea căroră :

“ART. 7

Rolul activ

...

(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.

...

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.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea

de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

...

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

... “

De asemenea, în speță, sunt aplicabile, **în drept** și prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

ART. 11

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

...

Cheltuieli

ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile nu..... cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

...

(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;

...
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; ...”

În context, se justifică a fi citate și dispozițiile pct.44 și a pct.48 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

“44. Înregistrările în evidenta 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.

...
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.”

precum și al art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2008, care prevede că *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, organul de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. a efectuat o inspecție fiscală parțială la S.C. S.R.L. Brăila, referitor la modul de stabilire, evidențiere și declarare la termenele și cuantumul stabilite de legislația în vigoare privind impozitul pe profit și T.V.A. datorate bugetului general consolidat în perioada**2008** –**2010**, pentru impozitul pe profit și**2009** -.....**2010**, pentru taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit celor înscrise în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală, inclusiv în toate documentele și anexele din dosarul cauzei se reține faptul că, în perioada verificată societatea comercială a

înregistrat în contabilitatea proprie, mai multe cheltuieli care au condus la modificarea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit datorat, precum și taxei pe valoarea adăugată deductibilă, după cum urmează:

- în luna **2008**, în registrul jurnal, conform datelor prezentate în anexa nr..... (pag.....), pag..... dosar cauză, agentul economic a înregistrat articolul contabil "628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) = 4551 (Acționari/Asociați conturi curente)" cu suma de**lei**, sub denumirea „Servicii”;

- pentru luna **2009**, conform datelor prezentate în anexa nr..... (pag....), pag..... dosar cauză, a fost înregistrat în contabilitate articolul contabil „6588 (Alte cheltuieli de exploatare) = 461 (Debitori diverși)” cu suma de**lei**, sub denumirea “Precontract”;

- în luna **2009**, conform registrului jurnal (anexa nr....., pag....., dosar cauză) la pozițiile au fost înregistrate cheltuieli în contul 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) în sumă totală de**lei** (..... **lei** + **lei**) și T.V.A. deductibilă în contul 4426 suma de**lei** (..... **lei** + **lei**) în baza a două facturi emise de S.C.S.R.L. (S.C. S.R.L.), respectiv factura nr.....2009 și factura nr.....2009, cu specificația „Servicii”;

- conform datelor din registrul jurnal al lunilor: 2009 (anexa nr....., pag....., dosar cauză), 2009 (anexa nr....., pag....., dosar cauză), 2009, (anexa nr.....) și 2009 (anexa nr.....) au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli în sumă de**lei** și T.V.A. deductibilă în sumă de**lei**, cu articolul contabil 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) și 4426 (TVA deductibilă) = 401 (Furnizori), în baza a șase facturi emise de S.C.S.R.L. (S.C. S.R.L.), a căror informații, în detaliu, se prezintă în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală în cauză.

- potrivit datelor prezentate de organul de inspecție fiscală în anexa nr..... la raportul de inspecție fiscală (pag.... – dosar cauză) în evidența contabilă au fost înregistrate în lunile și 2009 (registrul jurnal din lunile și 2009 - anexa nr....., pag..... dosar cauză) un număr de facturi emise de S.C.S.R.L. în sumă totală de**lei**, din care **lei**, baza impozabilă și**lei**, T.V.A. deductibilă, a căror informații în detaliu, s-au redat în anexa nr..... la care s-a făcut referire. Toate facturile în cauză, reprezentând contravaloarea amenajare spațiu, au fost înregistrate în evidența contabilă cu articolul contabil 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) și 4426 (TVA deductibilă) la 401 (Furnizori).

- de asemenea, conform datelor din bilanța de verificare a lunii 2010 (anexa nr....., pag..... dosar cauză) a fost înregistrată în contabilitate cu articolul contabil 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) și 4426 (TVA deductibilă) la 401 (Furnizori), factura emisă de S.C.S.R.L. (S.C.S.R.L.) nr.....2010 cu valoarea totală delei, din care lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă, reprezentând contravaloare comision;

- din analiza datelor din contabilitate, respectiv registrul jurnal al lunii (anexa nr....., pag..... dosar cauză) și bilanța de verificare de la luna 2010 (anexa nr..... pag..... dosar cauză) se constată că au fost înregistrate cu articolul contabil 628 (Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) și 4426 (TVA deductibilă) la 401 (Furnizori), facturi emise de S.C. S.R.L. în valoare totală delei, din carelei, baza impozabilă șilei T.V.A. deductibilă. Cu privire la aceste facturi, informațiile, în detaliu s-au redat în anexa nr..... la raportul de inspecție fiscală în cauză.

Astfel, organul de inspecție fiscală ca urmare a încadrării acestor cheltuieli ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, a procedat la **recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit**, după cum urmează : cheltuielilei +lei +lei + 1.....lei + lei +lei +lei = x 16% = lei.

Conform celor reținute de inspecția fiscală, în evidența contabilă societatea comercială a evidențiat și declarat o diferență de impozit minim datorată în sumă de lei și ca urmare, obligația stabilită suplimentar este în sumă totală delei, astfel : lei – lei. **Pentru impozitul de profit suplimentar de plată delei**, organul de inspecție fiscală a procedat la calculul accesoriilor pentru perioada2009 –2010 în sumă totală delei, din care: lei, majorări de întârziere și lei, penalități de întârziere.

Taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere de către organul de inspecție fiscală este în valoare totală delei (.....lei +lei +lei + lei +lei) fiind în concordanță cu toate cheltuielile neadmise la deducere la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit conform tuturor deficiențelor constatate, după cum urmează :

-suma de lei, aferentă bazei de impozitare în sumă delei, din cele două facturi emise de S.C.S.R.L. (S.C. S.R.L.), respectiv factura nr.....2009 și factura nr.....2009, cu specificația „Servicii”;

-suma delei, aferentă bazei de impozitare în sumă de 1.....lei, din cele șase facturi emise de S.C. S.R.L. (S.C. S.R.L.), reprezentând contravaloare comision conform contract, intermediere vânzări agenție....., consultare și îndrumare programe turistice, contravaloare servicii turistice și consultanță servicii activități ale agenției de turism (anexa nr..... la R.I.F. în cauză);

-suma delei, aferentă bazei de impozitare în valoare de lei, dintr-un număr de facturi emise de S.C. S.R.L. reprezentând amenajare spațiu (anexa nr..... la R.I.F. în cauză);

-suma de lei, aferentă bazei de impozitare în valoare delei, conform facturii nr.....2010 emisă de S.C.S.R.L. (S.C.S.R.L.) cu valoarea totală delei, reprezentând contravaloare comision;

-suma delei, aferentă bazei de impozitare în valoare delei, din cele facturi, pentru organizarea de mese festive, emise de S.C. S.R.L. în valoare totală delei (anexa nr..... la R.I.F. în cauză).

În urma verificării evidențelor contabile și fiscale, inclusiv a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea comercială a înregistrat o T.V.A. de recuperat nedeclarată de lei. Astfel, debitul total de plată calculat suplimentar, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată este delei, astfel :lei –lei.

Pentru T.V.A. stabilită suplimentar de plată delei, organul de inspecție fiscală a procedat la calculul accesoriilor pentru perioada2009 –2010 în sumă totală delei, din care: lei, majorări de întârziere și lei, penalități de întârziere.

Din analiza celor prezentate anterior, în ceea ce privește cheltuiala nedeductibilă în sumă delei, organul de soluționare reține că, agentul economic a depus la dosarul contestației Contractul de colaborare nr....din data de2008, încheiat cu persoana fizică „.....”, domiciliat în Comuna, Județul Brăila, în calitate de prestator, prin care acesta se obligă să pună la dispoziție S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de beneficiar, mijloacele de transport „pentru efectuarea de transport pe rutele convenite.” și „Suma totală ce va fi plătită ... nu poate depășilei.”

Conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, organului de inspecție fiscală nu i s-au prezentat documentele justificative care să fundamenteze înregistrarea în evidența contabilă a articolului contabil „628

= 4551” cu suma delei, și mult, în referatul privind propunerile de soluționare a contestației nr.....2010, la pag....., dosar cauză, acesta înscrie “ Facem precizarea că reprezentantul legal al societății a luat cunoștință de rezultatele inspecției fiscale la momentul desfășurării Discuției finale din data de2010, moment la care nu a fost prezentat echipei de inspecție fiscală Contractul la care se face referire, în vederea stabilirii naturii serviciilor prestate de persoana fizică.”

Deci, organul de soluționare concluzionează că acest contract încheiat cu persoana fizică “.....” nu s-a pus la dispoziția inspecției fiscale pentru analiză și evaluare.

În legătură cu această constatare, se reține de asemenea că, la dosarul cauzei, pag.... se regăsește anexa nr....., respectiv „DECLARAȚIA” pe care doamna, în calitate de reprezentant legal al administratorului societății comerciale, în conformitate cu prevederile art.105 alin.(8) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, sub sancțiunea faptei de fals în declarații, înscrie „am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora ”, acest fapt conducând la concluzia că, ce s-a depus la dosarul contestației, respectiv Contractul nr.....din data de2008, constituie un document pe care societatea nu a fost în măsură să îl pună la dispoziția organului de inspecție fiscală, fiind evidentă lipsa acestuia.

Mai mult, conform datelor din registrul jurnal al lunii 2008 (anexa nr.....) nu rezultă efectuarea operațiunilor așa cum sunt descrise de contestatoare, respectiv nu este evidențiat articolul contabil precum că ar fi fost adus aport asociat în contabilitate (documentul justificativ – dispoziția de încasare către casierie și chitanța cu care a fost încasată suma delei și articolul contabil 5311 = 455) în vederea achitării obligațiilor către persoana fizică, domnul „.....”, din contră, la pozițiile figurează articolul contabil 4551 = 5311 cu suma totală delei (..... lei + lei + lei) cu explicația „Restituire aport”, ceea ce corect reprezintă că a fost restituit aportul către asociat și nu încasare.

De asemenea, contestatoarea nu a făcut dovada la dosarul cauzei prin documente justificative, din care să se certifice prestarea efectivă a serviciilor de transport, respectiv nici un document din care să rezulte numărul de kilometri parcurși pe o anumită rută cu un mijloc de transport, prețul plătit pe Km. parcurs sau individual pe persoană transportată, numărul persoanelor transportate, etc., deci nu se pot

individualiza veniturile la care contestatoarea face referire în legătură cu cheltuiala înregistrată.

Referitor la cheltuiala neadmisă la deducere în sumă delei, societatea comercială în susținerea contestației depune la dosarul cauzei un document „PROMISIUNE BILATERALĂ DE VÂNZARE – CUMPĂRARE” autentificat de notar conform Încheierii de autentificare nr.....2009, prin care d-na, în calitate de promitent - vânzător se obligă să vândă fără nici o rezervă terenul categoria de folosință arabil în suprafață de mp., situat în extravilan în Comuna, Județul Brăila, în tarlăua, parcela, cu numărul cadastral provizoriu, înscris în cartea funciară nr..... a localității, către promitentul – cumpărător S.C. S.R.L.

În contestația depusă societatea comercială susține că în baza acestei promisiuni bilaterale datorită faptului că nu a avut posibilitatea să achite la scadență diferența de bani a înregistrat suma în contul 6588, aceasta reprezentând o pierdere a acesteia.

Legat de acest fapt, organul de soluționare a contestației reține că și în acest caz, chiar dacă doamna a declarat în calitate de reprezentant legal că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele solicitate, conform celor înscrise de acesta în referatul privind propunerile de soluționare rezultă că promisiunea bilaterală depusă la dosarul cauzei nu s-a prezentat în timpul controlului.

De asemenea, se poate reține că la dosarul cauzei se regăsește și adresa nr.....2010, respectiv anexa nr....., pag..... dosar cauză, prin care organul de inspecție fiscală în baza prevederilor art.106 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, a solicitat agentului economic verificat să prezinte : fișele de cont analitice pentru perioada2009 –2010 ale conturilor – 401, 409, 411, 419, 371.1, 231, 2133, 461 etc. de care societatea comercială a luat la cunoștință în data de2010 și pe care, de altfel, nu le-a prezentat în timpul controlului.

Mai mult, aceste cheltuieli sunt recunoscute de către contestatoare ca fiind o pierdere realizată dintr-un contract economic, înregistrată de societatea comercială, deci cheltuiala din contul 6588 în corespondență cu contul 461 nu a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, deci sunt nedeductibile fiscal și nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Din registrul jurnal al lunii 2009 (anexa nr....., pag..... dosar cauză), la pozițiile, organul de soluționare reține că au fost

înregistrate în evidența contabilă cele două facturi emise de S.C.S.R.L. (S.C. S.R.L.), în valoare totală delei, din care baza de impozitarelei și T.V.A. delei, potrivit notei contabile Pe aceste două facturi este înscris la rubrica explicații „contravaloare servicii transport autocar” și „contravaloare servicii transport aerian” (conform anexei nr..... la R.I.F. în cauză). La dosarul cauzei nu se regăsesc elemente care să justifice realitatea prestațiilor efectuate, înscrise în cele două facturi și mult, la solicitarea organului de inspecție fiscală de a se prezenta fișele de cont analitice ale contului 401, și orice alte documente care să justifice efectuarea acestora, pentru înregistrarea cheltuielilor, nu au fost prezentate, altfel, respectivele înscrisuri s-ar fi regăsit la dosarul cauzei. Singurul document depus și analizat de organul de soluționare a fost Contractul nr..... din data de2009, încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C.S.R.L., în calitate de prestator, prin care acesta se obligă să pună la dispoziția beneficiarului mijloace de transport. Se poate reține de asemenea că, la momentul semnării contractului, doamna, era reprezentanta celor două societăți comerciale.

În completare, organul de soluționare reține că, din cuprinsul contractului în cauză se desprinde nu..... intenția de efectuare a prestațiilor de servicii, deoarece la art.2 se înscrie în mod clar „obiectul contractului îl constituie punerea la dispoziția beneficiarului a unor mijloace de transport adecvate și efectuarea transportului”, iar în susținerea acestora nu există nici un document justificativ din care să rezulte mijloacele de transport folosite, numărul de kilometri parcurși, prețul plătit pe kilometru sau prețul plătit pe o persoană transportată, numărul persoanelor transportate etc. Pentru serviciile de transport aerian nu există documente justificative din care să rezulte rutele pentru care au fost achiziționate serviciile respective, prețul plătit pe fiecare bilet în funcție de rută, datele de identificare ale persoanelor pentru care au fost cumpărate biletele de avion în vederea comparării acestora cu datele de identificare ale persoanelor care au cumpărat pachetele turistice, inclusiv transportul cu avionul, etc.

Se reține de asemenea, că în jurnalul lunilor 2009, 2009, și 2009, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă un număr defacturi emise de S.C. S.R.L. (S.C. S.R.L.) în valoare totală delei, din care **1.....lei**, baza de impozitare și**lei T.V.A.** (anexa nr....., pag....., dosar cauză), reprezentând contravaloare comision conform contract, intermediere vânzări agenție....., consultare și îndrumare programe turistice,

contravaloare servicii turistice și consultanță servicii activități ale agenției de turism.

Din analiza datelor prezentate în anexa nr.....(pag....., dosar cauză), se poate observa că factura nr....., fără dată, în sumă totală delei, fără T.V.A., a fost înregistrată în lunile și 2009 și stornată în luna 2009, conform facturii nr.....2009. Valoare totală delei, este formată din contravaloarea multor facturi, după cum urmează: factura nr...../fără dată delei, factura nr.....2009 de **minus**lei, factura nr.....2009 de lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă, factura nr.....2009 de lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă, factura nr.....2009 de lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă și factura nr.....2009 de lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, prezentate de agentul economic nu au fost identificate elemente care să justifice faptul că, prestările de servicii s-au efectuat potrivit descrierilor din facturile în speță, nu s-a depus contractul comercial încheiat cu acest furnizor sau orice alte documente care să susțină prestarea efectivă a lor, respectiv studii de piață, de fezabilitate și în plus, să se facă dovada necesității efectuării acestor cheltuieli cu serviciile achiziționate.

Analizând cele două contracte depuse la dosarul cauzei, respectiv Contractul de intermediere vânzare nr.....2008, încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de prestator intermediar și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar, precum și Contractul de revânzare servicii turistice nr.....2009, încheiat între S.C. S.R.L., denumit în continuare furnizor și S.C. S.R.L., denumit în continuare beneficiar, se desprinde doar intenția de efectuare a prestării de servicii (intermediere vânzare sau revânzare programe turistice), nu sunt depuse documentele justificative din care să rezulte numele și prenumele persoanelor care au semnat contractele și au achiziționat programele turistice etc.

Este de reținut faptul că, echipa de inspecție fiscală nu a identificat nici un element care să conducă la concluzia că serviciile facturate de agentul economic către clienții persoane fizice au legătură cu suma delei, înregistrată în contul de cheltuieli deductibile fiscal cu titlu de comision conform contract, contravaloare servicii turistice, consultanță etc., neexistând nici un document din care să rezulte faptul că aceste pachete turistice facturate conțin și contravaloarea acestor servicii.

În analiza efectuată, organul de soluționare reține că, în lunile și 2009, conform datelor prezentate în anexa nr....., pag..... –, dosar cauză, agentul economic a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi emise de S.C. S.R.L. în sumă totală delei, din care lei, baza de impozitare șilei **T.V.A.** Toate facturile în cauză, respectiv numerele :, sunt identice, în valoare de lei, fiecare, din care lei, baza impozabilă și lei T.V.A. deductibilă. Aceste facturi, reprezentând contravaloare amenajari spațiu, au fost înregistrate în evidența contabilă cu articolul contabil

Cu privire la facturile enunțate trebuie reținut faptul că, în urma verificărilor organului de inspecție fiscală în contabilitatea societății comerciale nu s-au identificat elemente care să justifice realitatea prestărilor efectuate efectiv, respectiv a serviciilor înscrise în aceste documente. Mai mult, contestatoarea chiar dacă nu a prezentat organului de inspecție fiscală documente, cum ar fi: situații de lucrări, procese verbale de recepție, orice alte documente justificative care să susțină prestarea efectivă a serviciilor, avea posibilitatea legală de a depune la dosarul cauzei asemenea documente, ceea ce de altfel nu a întreprins. Societatea comercială își bazează contestația pe existența Contractului de prestări de servicii nr.....2009 încheiat între S.C. S.R.L., în calitate de prestator și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar. Obiectul contractului este „amenajarea de către beneficiar al spațiului de mp (construcție provizorie) situată în Comuna, Tarlăua”. În speță, trebuie reținut că, în raportul de inspecție fiscală învocat, s-a înscris „în evidența contabilă a agentului economic, în perioada 2009 – 2010, contul 212 „Construcții” este inexistent”.

Se reține că, în luna 2010 (anexa nr....., pag..... dosar cauză, respectiv balanța de verificare) agentul economic a înregistrat în contabilitate factura nr.....2010 emisă S.C.S.R.L. (S.C.S.R.L.) în sumă totală delei, din carelei, baza impozabilă și lei, **T.V.A. deductibilă**, reprezentând contravaloare comision. În susținerea contestației, societatea comercială a depus la dosarul cauzei Contractul de comision nr..... din data de2010, încheiat între S.C.S.R.L., în calitate de prestator și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar. Obiectul contractului „îl constituie punerea la dispoziția beneficiarului a unor prestări de servicii”, deci este doar intenția de a se efectua aceste prestări de servicii contra unui comision acordat.

Trebuie reținut de asemenea și faptul că, organul de inspecție fiscală nu a identificat elemente care să justifice realitatea efectuării acestor prestări de servicii, nu au fost prezentate documentele justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de comision și mult, că, acest contract a fost semnat de doamna atât pentru S.C.S.R.L., cât și pentru S.C. S.R.L.

Conform datelor prezentate în registrul jurnal al lunii 2010 (anexa nr....., dosar cauză) și a balanței de verificare a lunii 2010 (anexa nr.20, dosar cauză) contribuabilul a înregistrat facturi emise de S.C. S.R.L. în valoare totală delei, din carelei, baza impozabilă șilei T.V.A. deductibilă. Toate facturile în cauză (anexa nr....., pag..... dosar cauză), respectiv numerele:sunt în valoare de lei, fiecare, din care lei, baza impozabilă și lei, T.V.A. deductibilă și au fost emise pentru organizarea de mese festive.

Legat de acest aspect, în susținerea contestației, societatea comercială a depus la dosarul cauzei nu..... Contractul de prestări servicii nr..... din data de2010 încheiat cu S.C. S.R.L. având ca obiect „punerea la dispoziția beneficiarului a unor prestări de servicii organizare de masă festivă bufet suedez pentru eveniment solicitat pe o durată de 6 luni”, nesusținut cu documentele justificative din care să rezulte realitatea prestațiilor efectuate, a serviciilor înscrise în facturile mai sus menționate și mai mult, necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile achiziționate și înregistrate în contabilitate. Se reține de asemenea că, societatea comercială nu a prezentat organului de inspecție fiscală nici un document justificativ din care să rezulte efectiv serviciile de organizare a meselor festive pentru beneficiarii de pachete turistice, respectiv situații cu numele persoanelor care au participat la acestea, sau orice alte materiale și documente în susținere. Demn de menționat este și faptul că societatea comercială nu a prezentat nici la dosarul contestației documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de organizare a meselor festive pentru beneficiarii de pachete turistice complete, respectiv situații cu numele persoanelor care au participat la aceste mese festive, sau orice alte materiale care să susțină prestarea efectivă a serviciului etc. în scopul îndeplinirii condițiilor obligatorii pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile, prevăzute la pct.48 din H.G. nr.44/2004. Din toate documentele depuse la dosarul cauzei nu se pot identifica elemente care să conducă la concluzia că aceste cheltuieli înregistrate în contabilitate sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit,

precum și a deducerii T.V.A., deci nu există documentele justificative care să facă legătura între cheltuielile ocazionate de aceste achiziții și veniturile înregistrate în evidența contabilă.

Potrivit prevederilor legale enunțate și conform celor prezentate anterior, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cu suma totală de lei (.....lei +lei +lei + 1.....lei + lei +lei +lei) și implicit a impozitului pe profit aferent în sumă totală de lei, din care a fost scăzută suma evidențiată și declarată de societatea comercială de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată delei (..... lei – lei).

Cum, dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că *“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;...”*, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a recalculat taxa pe valoarea adăugată deductibilă și nu a admis la deducere suma totală delei (.....lei +lei +lei + lei +lei), ca urmare a cheltuielilor nedeductibile fiscal care nu pot fi justificate cu documente care să ateste realitatea și necesitatea efectuării acestora, conform celor prezentate anterior, în strânsă legătură cu fiecare tip de cheltuieli nedeductibile fiscal. Documentele existente la dosarul cauzei nu fac legătura între cheltuielile ocazionate de achizițiile de prestări de servicii conținute în acestea și veniturile înregistrate în evidența contabilă. Conform datelor prezentate de către organul de inspecție fiscală în anexa nr..... (pag..... –, dosar cauză) din evidența contabilă a contribuabilului rezultă că avea de recuperat T.V.A. în sumă de lei, și ca urmare creanța fiscală cu titlu de taxă pe valoarea adăugată datorată bugetului general consolidat va fi în sumă totală delei (.....lei –lei).

Pe cale de consecință, **contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila**, privind suma delei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată șilei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată, **se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

Accesorile (majorările de întârziere și penalitățile de întârziere) în sumă totală delei, calculate pentru diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar de plată șilei, calculate pentru diferența de

T.V.A. stabilită suplimentar de plată, potrivit art.119, 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă măsură accesorie, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul “ și ca urmare contestatoarea datorează și aceste sume pentru perioada verificată și, în consecință, **contestația pentru aceste capăte de cerere se va respinge ca neîntemeiată.**

În soluționarea favorabilă a cauzei nu se poate reține motivația contestatoarei, potrivit căreia lunile,, și 2009 și luna 2010, „nu fac parte din lunile verificate în timpul controlului” deoarece, potrivit art.97 alin.(3) lit.a) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „ *În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control: a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat; ...*” în Cap.III, pct.3.2, paragrafele 2 și 3 din Raportul de inspecție fiscală în cauză este înscris în mod clar de către organul de inspecție fiscală că “ s-a avut în vedere modul de stabilire și înregistrare de către agentul economic a veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea desfășurată în perioada2008 –2010, modul de cuantificare a cheltuielilor nedeductibile fiscal, al sumelor deductibile la calculul profitului impozabil, precum și modul de stabilire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit” și că s-a procedat la controlul prin sondaj al modului de calculare și evidențiere a obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Organul de soluționare învederează că, nu se poate confunda, **modul de stabilire** și înregistrare a veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea contribuabilului, precum și a celor de cuantificare a cheltuielilor nedeductibile fiscal și al sumelor deductibile la calculul profitului impozabil cu **modul de calculare** și evidențiere a obligațiilor fiscale.

Potrivit art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare “ *contribuabilii, ... au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. ...*” astfel că organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea modalității de calcul și înregistrare a obligațiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în baza veniturilor totale, a cheltuielilor totale și a cheltuielilor nedeductibile

fiscal potrivit evidențelor contabile și fiscale ale contribuabilului. Astfel de obligații declarative revin și în ceea ce privește T.V.A., conform legii.

Totodată, nu se poate reține în instrumentarea favorabilă a cauzei nici motivația referitoare la faptul că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile din punct de vedere fiscal și T.V.A. colectată, deoarece așa cum s-a prezentat mai sus rezultă cu certitudine că, prin motivarea acțiunii societatea comercială și-a justificat toate achizițiile de prestări de servicii doar în baza contractelor încheiate cu partenerii de afaceri și în baza facturilor înregistrate în evidența contabilă, încercând să asocieze cheltuielile efectuate cu veniturile obținute din operațiunile facturate către acești parteneri prin refacturare, fără să se depună la dosarul cauzei nici un document care să probeze realitatea și necesitatea efectuării acestor achiziții de servicii, cum prevede expres legea.

Chiar și în condițiile în care ar fi existat o legătură de cauzalitate între acestea, pentru justificarea fiscală a cheltuielilor evidențiate în contabilitate, prin reglementările cuprinse în codul fiscal la secțiunile impozit pe profit, respectiv T.V.A. sunt stabilite condiții explicite, după cum s-a reținut în partea a III-a a deciziei în speță.

Încheierea unor contracte economice și emiterea unor facturi fiscale se pot constitui în documente de evidență contabilă, dacă sunt îndeplinite cerințele legale, însă pentru deducerea cheltuielilor și a T.V.A. aferentă lor, contribuabilul are obligații fiscale ce decurg din aplicarea legii, în care sens este necesară probarea efectivă a efectuării cu documente în susținere, inclusiv a necesității asociată activităților desfășurate. Prin urmare, în absența lor deductibilitatea fiscală nu este permisă, potrivit legii.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.205, art.206, art. 209 alin.(1) lit.a), art.210, art.213 și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. S.R.L., cu sediul în Municipiul Brăila, strada, nr....., camera, în contradictoriu cu D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2010, însușită de C.I.I., pentru **suma totală de lei**, din care :

-.....lei, impozit pe profit calculat suplimentar de plată;

-.....lei, accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată;
-.....lei, taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;
-lei, accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

În temeiul art.210(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în temeiul art.218(2) din același act normativ, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Curtea de Apel Galați, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,