



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 630/2012

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. X S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....05.2012, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. x S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str., nr. ..., jud. Cluj, C.U.I., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ - /.....03.2012.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de03.2012 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....03.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....03.2012, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare in suma totala y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit.

Contestatia formulata prin Cabinet Avocat IA din mun. Cluj-Napoca (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/022.../B/.....04.2012), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de03.2012 si comunicat petentei la data de04.2012 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila societatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de04.2012 este inregistrata sub nr. -/.....04.2012.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....03.2012 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data03.2012, solicitand:

- anulara/desfiintarea Decizia de impunere nr. F-CJ -/....03.2012 in ceea ce priveste impozitul pe profit suplimentar in suma de y lei, majorari de intarziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de y lei,
- anulara/desfiintarea raportului de inspectie fiscala,
- exonerarea de la plata obligatiilor fiscale stabilite suplimentar.

In sustinerea solicitarilor sale, petenta invoca urmatoarele motive:

- pentru stabilirea in sarcina noastra a obligatiilor fiscale pe care le contestam inspectorii fiscali au procedat la scoaterea de la cheltuieli a unor investitii efectuate de societate apreciind ca acestea nu sunt deductibile fiscal, aceste cheltuieli fiind aferente unor facturi emise de S.C. TPM S.R.L., S.C. RI S.R.L. si S.C. MPR S.R.L.,

- inspectorii fiscali in mod cu totul eronat si nejustificat au procedat la scoaterea de la cheltuieli a sumelor si lucrarilor provenite de la aceste societati, fara a avea o sustinere reala, raportandu-se doar la verificari privind depunerea/nedepunerea declaratiei informative cod 394 sau la vectorul fiscal,

- organele de inspectie fiscala nu au procedat la verificarea realitatii acestor operatiuni privind punerea in opera a acestora si nu au luat in considerare nici un document furnizat de catre subscrisa: contract, proces verbal de receptie sau documente justificative de plata,

- in mod cu totul abuziv si fara a verifica realitatea acestor tranzactii inspectorii fiscali au procedat la nededucerea fiscala a acestora, motivat doar de imprejurarea ca partenerii subscrisei de afaceri nu si-au indeplinit obligatiile stabilite in sarcina lor,

- societatea noastra nu are nici un temei legal pentru a verifica daca aceste societati au depus declaratiile fiscale, daca aceste societati au sau nu angajati, sau daca aceste societati au achizitionat marfa de la persoane juridice active, platitoare de TVA sau inactive,

- singura obligatie stabilita in sarcina subscrisei era de a verifica daca aceste persoane juridice sunt sau nu active la momentul efectuarii tranzactiilor/lucrarilor, aspect care a fost verificat la momentul respectiv,

- nici imprejurarea ca societatea colaboratoare are sau nu declarati angajati nu este in sarcina subscrisei, important pentru noi este ca lucrarile contractate sa fie executate, societatea colaboratoare putand lucra cu personal propriu sau in colaborare cu alte persoane fizice sau juridice,

- faptul ca acesti comercianti nu au tinut contabilitatea conform legii, nu au depus toate declaratiile fiscale stabilite prin dispozitiile legale, sau au achizitionat marfa de la firme neplatitoare de TVA sau inactive, nu trebuie sa se rasfranga asupra subscrisei, care este de buna credinta, care a achizitionat bunurile si serviciile cu documente perfect legale, in baza unor contracte, marfa si servicii care apoi sunt puse in opera,

- societatea a inregistrat in evidenta contabila in mod corect si legal toate facturile ce reprezentau livrari de bunuri si prestari de servicii, tocmai pentru ca acestea exprima realitatea factica, livrarile de bunuri si prestarile de servicii fiind executate si achitate,

- prevederile legale referitoare la aplicarea unitara a legislatiei fiscale, exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta solutiile fiscale admise de lege si exercitarea rolului sau activ, nu au fost respectate de catre inspectorii fiscali, deoarece numai pentru faptul ca un furnizor nu depune declaratiile la organul fiscal, sau nu declara obligatiile fiscale, nu constituie un mijloc de proba prevazut de lege pentru ca facturile emise de acesta sa nu fie luate in considerare la stabilirea bazei de impunere,

- din analiza deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala nu rezulta probele si constatările proprii ale organului fiscal, la care face referire prevederile art. 65, alin. (2) Cod procedura fiscala, toate motivările in fapt a inspectorilor fiscali se refera la deficiențele constatate la societatile colaboratoare si nu la deficiențele constatate in evidentele contabile ale subscrisei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/...03.2012, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit.

Stabilirea acestor obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic s-a efectuat in baza masurilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de03.2012 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/...03.2012, potrivit carora se retine ca societatea verificata nu a respectat prevederile legale in ceea ce priveste determinarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursa de impozitare la care au fost calculate diferente fata de obligatiile declarate la organul fiscal.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008-2010, agentul economic a inregistrat in evidenta contabila a societatii cheltuieli cu materiale de constructii, prestari de servicii constand in manopera executie lucrari de constructie si consultanta design extindere salon restaurant in suma totala de y lei (inclusiv TVA) aferente unor facturi fiscale emise de catre S.C. TPM S.R.L., S.C. RI S.R.L. si S.C. MP S.R.L., care in fapt nu reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca S.C. X S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....03.2012, in conditiile in care cheltuielile considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil sunt aferente unor facturi fiscale emise de societati care nu si-au indeplinit toate obligatiile legale privind declararea tranzactiilor efectuate.

Perioada verificata:04.2008-.....2010.

Obiectul de activitate: Hoteluri si alte facilitati de cazare similare, cod CAEN 5510.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala nr. 2, au efectuat un control fiscal la S.C. x S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, inregistrare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat, constand in impozite si taxe.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr. - /....2011, fiind inregistrata in Registrul Unic de Control al societatii la nr. - /....2011 si s-a desfasurat in perioada2011-.....2011, respectiv2012-.....2012, fiind suspendata in perioada2011-.....2012 si a vizat ansamblu operatiunilor economice relevante in ceea ce priveste modul de stabilire a obligatiilor fiscale pe care societatea le datoreaza bugetului de stat la sursele de impunere privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe microintreprinderilor.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de03.2012 rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....03.2012, prin care au fost stabilite in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare fata de evidenta contabila si fiscala in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit.

Petenta contesta actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa impozit pe profit, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit la sursa impozit pe profit.

Asa cum rezulta din constatarile mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de03.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/...03.2012, in sarcina contribuabilei a fost stabilita o obligatie fiscala reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit in suma de y lei, pentru perioada2008-....2010, dupa cum urmeaza:

anul 2008 - y lei
 anul 2009 - 0 lei
 anul 2010 - y lei

Stabilirea in sarcina petentei a acestor obligatii fiscale suplimentare se datoreaza considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli efectuate de catre societatea contestatoare in perioada verificata aferente unui numar de x facturi fiscale emise de S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. RI S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca (anexa nr. 1 la RIF), astfel:

Nr.crt.	Denumire furnizor	Document	Perioada	Val. totala	din care TVA	Observatii
1	TPM	x facturi 2008	y	y	
2	RI	x facturi 2010	y	y	
3	MPR	x facturii 2010	y	y	
	Total	x facturi		y	y	

Calculul efectiv al obligatiilor fiscale retinute in sarcina contestatoarei pentru perioada verificata s-a efectuat avand in vedere situatia rezultata din evidenta contabila a societatii, respectiv pierderea fiscala aferenta anului 2008, impozitul pe profit declarat si achitat in aceiasi perioada si este prezentat in mod detaliat in anexa nr. 2/1 la Raportul de inspectie fiscala.

1. Cu privire la cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca,

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de03.2012, se retine ca in perioada 2008 petenta a inregistrat in evidenta contabila un numar de x facturi fiscale emise de S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca in suma totala de y lei, din care TVA in suma de y lei, reprezentand materiale de constructii, manopera lucrari de constructii si consultanta design in vederea extinderii salonului restaurant, situatia acestor documente fiscale este prezentata detaliat in anexa nr. 1 la RIF, astfel:

Nr.crt	Factura fiscala	Val. totala	din care:TVA	
1				marmura, gresie, adeziv
2				bara, balustrada, conf.met., manopera
3				manopera, exec.sape, zugravit
4				consultanta design extindere salon
5				beton, sape, otel beton, plasa sudata
	total	y	y	

Facturile fiscale emise in luna 2008, au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in luna in ceea ce priveste facturile fiscale nr. -

/.....2008, nr. -/.....2008 si nr. -/...2008, respectiv in luna 2008 facturile fiscale nr. -/.....2008 si nr. -/.....2008.

Totodata, din continutul Raportului de inspectie fiscala rezulta ca, contravaloarea acestor facturi fiscale au fost inregistrate eronat in conturi de cheltuieli ale perioadei respectiv in contul 611 "*Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile*", respectiv contul 628 "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terti*", iar TVA-ul aferent in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*".

Din analiza documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, acestea au constatat ca agentul economic a considerat lucrarile efectuate ca fiind executate pentru extinderea salonului restaurant "....." inregistrandu-le in conturi de cheltuieli aferente perioadei, desi aceste cheltuieli sunt de natura investitiilor efectuate la mijloacele fixe existente care se recaculeaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, in conformitate cu prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste factura fiscala nr. -/.....2008 reprezentand contravaloare consultanta design extindere salon restaurant, s-a retinut ca societatea nu a putut prezenta situatii de lucrari, sau rapoarte de lucru, prin care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, asa cum este prevazut la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004, referitoare la aplicarea art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala, procedand la investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor in legatura cu tranzactiile cuprinse in facturile prezentate mai sus, pentru a stabili realitatea acestora si identificarea furnizorului initial, au constatat urmatoarele:

- din informatiile cuprinse in declaratiile informative 394 privind livrarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, rezulta faptul ca nu au fost declarate livrari de bunuri si servicii catre S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, ca atare nu exista documente care sa justifice provenienta marfii, realitatea livrarii si a prestarilor de servicii.

- de asemenea potrivit vectorului fiscal S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, nu a avut angajati.

- S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca nu a declarat la organul fiscal livrari efectuate catre petenta.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca, din verificarile efectuate de comisarii Garzii Financiare cuprinse in Procesul verbal incheiat la data de2010 a rezultat ca S.C. TPM S.R.L. are un comportament de firma fantoma, toate facturile emise de aceasta societate nu aveau ca justificare operatiuni reale, incercandu-se desimularea realitatii. In acest sens se afla pe rol sesizarea penala de la Parchetul de pe langa Tribunalul Cluj.

In baza acestor constatari, organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile cuprinse in facturile mentionate mai sus nu sunt conforme cu realitatea, neavand nici un scop economic si ca urmare cheltuielile aferente

acestor operatiuni economice au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

2. Cu privire la cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. RI S.R.L. Cluj-Napoca.

In perioada ... 2010 societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu materiale de constructii (covor cauciucat) si prestari de servicii reprezentand manopera executie izolatie in suma totala de y lei, din care TVA in suma de y lei (anexa nr. 1 la RIF), astfel:

Nr.crt	Factura fiscala	Val. totala	din care:TVA	
1				covor cauciucat, adeziv
2				covor cauciucat
3				manopera, exec. izolatie acoperis
	total	y	y	

Procedand la investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor, pentru a stabili realitatea tranzactiilor cuprinse in facturile mentionate si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale generate de operatiunile economice ce fac obiectul acestor tranzactii, s-au obtinut urmatoarele rezultate:

- pentru SC RI SRL Cluj-Napoca nu declara nimeni livrari de bunuri si servicii, iar societatile furnizoare inscrise de SC RI SRL in declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei aferenta semestrului I-II 2010 in lista achizitiilor de bunuri si servicii sunt inactive din anul 2007, neplatitoare de TVA sau fictive.

- din consultarea vectorului fiscal al S.C. RI SRL Cluj-Napoca a rezultat ca societatea nu a avut angajati,

- din analizele efectuate a rezultat ca societatea nu a desfasurat activitati economice cu alte societati.

Fata de aspectele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile cuprinse in facturile mentionate mai sus nu sunt conforme cu realitatea, neavand nici un scop economic si ca urmare cheltuielile aferente acestor operatiuni economice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea echipa de inspectie fiscala a constatat ca S.C. x S.R.L. a dedus TVA in scris in facturile mentionate mai sus, pentru ca ulterior TVA-ul sa fie inregistrat in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite si taxe asimilate*" inregistrari cu care a fost influentat rezultatul financiar al societatii pentru perioada respectiva.

3. Cu privire la cheltuielile aferente facturilor emise de S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, se retine ca in perioada 2010, S.C. x S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila un numar de x facturi fiscale emise de S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca in suma totala de y lei, din care TVA in suma de y lei, reprezentand contravaloare tigla metalica, accesorii metalice, sisteme pluviale, elemente si accesorii acoperis, astfel:

Nr.crt	Factura fiscala	Val. totala	din care:TVA	
1				tigla metalica
2				tigla metalica
3				tigla metalica
4				accesorii metalice
5				sistem pluvial
6				tigla metalica
7				elemente si accesorii acoperis
	total	y	y	

Din Raportul de inspectie fiscala se retine ca, valoarea acestor facturi fiscale au fost inregistrate de societate in evidenta contabila in contul 231 "Imobilizari corporale in curs", iar TVA aferent in suma de 4604,99 lei s-a inregistrat in contul 4426 "TVA deductibila", pentru ca ulterior sa fie inregistrate in contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite si taxe asimilate".

Procedand la investigarea fiscala a actelor si faptelor in legatura cu tranzactiile cuprinse in facturile prezentate mai sus, pentru a stabili realitatea acestora si identificarea furnizorului initial, s-au constatat urmatoarele aspecte:

- Conform fisei pe platitor S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca a depus ultimele declaratii fiscale si decont TVA aferent lunii ... 2010, facturile fiscale mentionate mai sus fiind emise ulterior acestei date, deci tranzactiile intre cei doi parteneri nu au fost declarate de S.C. . S.R.L. Cluj-Napoca.

Aceste aspecte au fost sesizate si cu ocazia controlului efectuat de Garda Financiara Sectia Cluj la S.C. MPR S.R.L. constatari care sunt cuprinse in Procesul Verbal incheiat la2010, inregistrat la organul emitent sub nr. -/....2010.

In acest sens, la dosarul cauzei se regaseste sesizarea penala inregistrata la Parchetul de pe langa Tribunalul Cluj sub nr. -/....2010, privind pe SMA si GI in calitate de administratori ai S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca.

Avand in vedere aspectele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile cuprinse in facturile mentionate mai sus nu sunt conforme cu realitatea, neavand nici un scop economic si prin urmare cheltuielile aferente acestor operatiuni economice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala mentionate mai sus, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei retine din continutul documentelor existente la dosarul cauzei ca aceste cheltuieli pentru care organele fiscale nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil, sunt cheltuieli privind materiale de constructie, manopera pentru punerea in opera a acestor materiale, precum si consultanta design privind extindere salon restaurant, aferente unor facturi fiscale emise de societati care nu pot proba realitatea efectuarii acestor operatiuni.

Pentru a stabili daca petenta datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura debitului la sursa impozit pe profit este necesar ca organul

insarcinat cu solutionarea contestatiei sa se pronunte asupra caracterului de cheltuieli deductibile sau nedeductibile a unor sume inscrise de contribuabili in evidenta contabila in perioada 2008-2010, reprezentand cheltuieli de natura celor mentionate mai sus.

Solutionarea acestei spete dedusa judecatii, isi gaseste aplicarea in prevederile Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 19, alin.(1) si art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit, precizeaza:

“Art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“Art. 21 Cheltuieli

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

De asemenea, prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, stipuleaza ca:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine faptul ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca petenta a inregistrat in evidenta contabila in contul 611 *“Cheltuieli cu intretinerea si reparatile”*, in contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti”* si in contul 635 *“Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”*, cheltuieli in baza unor facturi fiscale provenite de la furnizori precum S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. RI S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca, aferente unor operatiuni economice care in urma verificarilor efectuate nu s-au dovedit a fi reale.

Avand in vedere toate aspectele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, sustinute de probele aflate la dosarul contestatiei si dosarul fiscal, este evident ca, atat contractele, cat si facturile prezentate cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale la SC Premier Serv SRL, **nu reflecta un continut economic real, fiind intocmite tocmai in scopul de a creea impresia unei relative si false legalitati in vederea diminuarii obligatiilor fiscale.**

Chiar daca pentru materialele si lucrarile de constructii facturate si inregistrate in contabilitatea celor trei societati furnizoare de bunuri si servicii, respectiv a S.C. x S.R.L. Cluj-Napoca, exista unele contracte si facturi, intrucat **nu s-a putut dovedi provenienta, realitatea si legalitatea acestor operatiuni** si nici faptul ca **lucrarile de constructii au fost efectiv prestate**, retinem ca **facturile prezentate de acesti furnizori nu reprezinta documente justificative, care pot sta la baza inregistrarii in contabilitate a acestor operatiuni economice.**

Prin urmare, S.C. x S.R.L. a inregistrat in evidentele sale contabile, lucrari de constructii, in baza unei **facturi nereale**, echipa de control considerand ca acest mod de lucru **reprezinta un artificiu, avand drept scop, un avantaj fiscal, ce consta in diminuarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursa impozit pe profit**, operatiunile in cauza neavand continutul economic reflectat in factura.

De asemenea, asa cum am aratat petenta a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand *“lucrari de constructii”* (manopera montat marmura si scari, executie sape, zugravit si izolatie acoperis) aferente facturilor fiscale nr. -/.....2008 si nr. -/.....2010 emise de catre S.C. TPM S.R.L., respectiv S.C. RI S.R.L., operatiuni considerate de organele de inspectie fiscala in mod corect **nereale**, intrucat cele doua societati prestatoare **nu aveau capacitatea sa execute astfel de lucrari, neavand personal angajat si nici nu au facut dovada ca au realizat lucrarile de constructii in subantrepriza, asa cum sustine.**

Ori, in relatia dintre S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. RI S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. MPR S.R.L. Cluj-Napoca cu SC x SRL Cluj-Napoca, **nu putem vorbi de un scop economic**, ci mai degraba de **o situatie artificial creata, legata de majorarea nejustificata a cheltuielilor in favoarea societatii contestatoare prin inregistrarea unor operatiuni fictive, care sa conduca la diminuarea obligatiilor fiscale datorate bugetului dec stat la sursa impozit pe profit.**

Retinem, asadar ca, operatiunile comerciale inregistrate de petenta, in perioada verificata, nu reflecta realitatea, derulandu-se cu incalcarea cadrului legislativ citat, in sensul ca aferent acestora, **furnizorii nu au inregistrat si declarat nici un venit**, fapt ce conduce la concluzia ca, **nu a declarat si achitat la bugetul de stat nici o obligatie fiscala (impozit pe profit)**, in schimb contestatoarea a beneficiat de pe urma acestor tranzactii, in sensul ca **inregistrarea in contabilitate a operatiunilor in cauza a avut ca rezultat deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit datorat bugetului de stat.**

Intrucat, in speta este vorba si despre achizitii de servicii (aferente facturii fiscale nr. -/.....2008), aplicabile sunt si dispozitiile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit carora :

*“(4) Urmatoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

*[...] m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte**” [...].*

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu **“serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii”**, dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, precizeaza:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.

Astfel, conditiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute de dispozitiile legale citate mai sus, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea efectuarii acestor servicii pentru desfasurarea activitatii pe baza de documente probatorii, legea enumerand: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, in functie de specificul prestarii.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor facturate, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

De mentionat este faptul ca, lipsa din contracte a unor informatii certe cu privire la natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si natura cheltuielilor efectuate de catre societate, se constata ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile in suma de y lei aferente facturii fiscale nr. -/.....2008 emisa de S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, reprezentand consultanta design extindere saloan restaurant.

In contextul considerentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea dispozitiilor art. 1, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se arata ca:

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, **autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic** sau pot reancadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Fata de cele expuse, argumentele invocate de petenta in contestatie, sunt **nerrelevante si nejustificate**, neputand fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei si prin urmare, in mod corect si legal, au procedat organele de inspectie stabilind ca obligatie de plata in sarcina societatii, impozit pe profit suplimentar in suma de y lei.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: **“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”**.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca aceste cheltuieli nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile legale enuntate in cuprinsul prezentei, procedand pe cale de consecinta la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit.

Avand in vedere cele retinute anterior, in temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora **“contestatia poate fi respinsa ca neantemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neantemeiata contestatia societatii formulata impotriva Deciziei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. F-CJ**

-.2012, pentru suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit.

III.b Referitor la obligatiile accesorii in suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata in suma totala de y lei, stabilit suplimentar in sarcina petentei.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.a al prezentei, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorate debitul de natura impozitului pe profit aferent perioadei 2008-..... 2010 contestate de catre petenta, se constata ca aceasta datoreaza si suma de y lei cu titlu de accesorii aferente debitelor datorate, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste quantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere in suma totala de y lei, acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2008-30.06.2010), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-.....2012), asupra debitului stabilit ca datorat de catre societate bugetului de stat la sursa impozit pe profit la fiecare scadenta la plata din perioada verificata (anexa nr. 3 la RIF).

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului retinut ca datorat suplimentar la sursa impozit pe profit (y lei), in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. x S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str., nr. ..., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de y lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursa impozit pe profit, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV