



DECIZIA nr. 41/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in loc. S....., 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. -/....01.2008, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in loc. S....., jud. Cluj, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008 si a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de11.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat sub nr. -/....11.2008, care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere mentionate mai sus, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare de plata si contestate de aceasta in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei impozit pe dividende,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

Contestatia formulata prin Cabinet Individual Avocat T. C. din mun. Cluj- Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. ...din01.2009), 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), intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008, emise la data de11.2008, au fost comunicate petentei la data de12.2008 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Cluj la data de ...01.2009, fiind inregistrata sub nr. -/....01.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206, alin. (1) 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 loc. S....., jud. Cluj.

I. Petenta, contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, respectiv suma de "y" lei, solicitand anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, a Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr. -/....11.2008 si a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008.

Contestatoarea considera ca actele mentionate mai sus sunt netemeinice si nelegale, invocand urmatoarele aspecte:

- achizitia de piese de schimb (set motor, pompe hidraulice, chiuloase, pompe injectie, etc.), efectuarea de lucrari de nivelat teren si reparatii, reprezinta cheltuieli deductibile pentru societate, avand in vedere obiectul de activitate care initial a fost de activitati de leasing, iar din anul 2002 si comerțul cu masini, utilaje si accesorii agricole, inchirieri masini si utilaje agricole,

- in calitatea sa de furnizor societatea avea obligatia de a livra bunuri care trebuiau sa corespunda normelor tehnice in vigoare, nu numai in momentul livrarilor dar si pe parcursul exploatarii acestora, societatea asigurand o garantie pentru buna functionare a utilajelor livrate, astfel incat reparatiile efectuate atat inainte de incheierea contractelor cat si pe parcursul derularii acestora, erau necesare realizarii obiectului de activitate si urmareau producerea de venituri,

- simpla enumerare a bunurilor achizitionate in vederea efectuarii unor reparatii la utilajele furnizate, face dovada efectuarii lor in interesul societatii, al realizarii obiectului de activitate, nicidecum in vederea realizarii unor interese straine acesteia,

- in vederea amenajarii unui teren achizitionat pe raza loc. M. V. unde societatea urmeaza sa isi desfasoare in viitor activitatea au fost efectuate mai multe lucrari si au fost inchiriate o serie de utilaje pentru transformarea unui teren cu destinatia agricola in teren cu destinatie industrială, cheltuieli care in mod eronat au fost considerate de catre organele fiscale ca fiind nedeductibile, precizandu-se ca amenajarile de terenuri sunt considerate mijloace fixe care se amortizeaza liniar pe o perioada de 10 ani,

- organul fiscal a recalculat in mod gresit impozitul pe profit aferent acestor tranzactii, deoarece acesta trebuia stabilit abia dupa ce se scadea amortizarea aferenta acestui mijloc fix pe perioada 2006-2008 si care este in suma de "y" lei.

- aprecierea organelor fiscale potrivit careia cheltuielile reprezentand chirie excavator, servicii de incarcat si descarcat utilaje sunt nedeductibile fiscal, este eronata, deoarece prin specificul activitatii desfasurate societatea a fost nevoita sa manevreze masini si utilaje agricole, manevrare care presupune interventia unor utilaje speciale pentru efectuarea unor astfel de lucrari.

- potrivit contractului nr. -/....05.2007 incheiat cu S.C. "Z" S.R.L. societatea noastra a achizitionat servicii informatice constand in intretinerea, repararea si devirusarea computerelor, actualizarea bazelor de date, arhivarea acestora, dar cu toate ca pentru aceste servicii au fost emise facturi fiscale de catre furnizor si ca ele sunt necesare

desfasurarii activitatii, organele de inspectie fiscala au refuzat sa considere ca prestarile de servicii au avut loc si ca acestea reprezinta o cheltuiala deductibila pentru societate,

- desi sunt indeplinite toate conditiile de legalitate, organul fiscal a apreciat in mod gresit ca aceste cheltuieli au fost facute in favoarea asociatului J. r., neluand in seama toate documentele justificative care arata pe de o parte ca serviciile prestate au fost utile si necesare societatii, au fost realizate si receptionate conform prevederilor legale, iar pe de alta parte ca beneficiarul acestor cheltuieli a fost S.C. "x" S.R.L.,

- o alta motivare a organului fiscal pentru care nu au fost luate in considerare aceste cheltuieli, a fost aceea ca S.C. "Z" S.R.L. nu ar fi condus pentru o perioada de timp evidenta contabila sau ca nu ar fi depus la administratia financiara documentele cerute de legea fiscala, ori faptul ca prestatorul de servicii a incalcat anumite obligatii legale nu este de natura sa dovedeasca faptul ca serviciile executate pentru firma noastra nu s-ar fi desfasurat sau ca nu ar fi fost justificate fata de obiectul de activitate al societatii noastre,

- in ceea ce priveste stabilirea de catre organul fiscal a faptului ca societatea noastra ar datora bugetului de stat un impozit pe dividende in suma de "y" lei, apreciem faptul ca organul fiscal a considerat in mod gresit faptul ca suma de "y" lei reprezinta dividende si ca acestea ar fi fost insusite personal de catre unul din asociati, respectiv domnul J. r., neluand in considerare ca suma respectiva a fost achitata de S.C. "x" S.R.L. catre S.C. "Z" S.R.L. in baza contractului nr. -/...05.2007, a devizelor de lucrari, a proceselor verbale de receptie, precum si a facturilor fiscale emise de S.C. "Z" S.R.L. si ca aceasta suma nu a fost ridicata de catre asociatul J. R. din conturile S.C. "x" S.R.L.,

- potrivit art. 67, al. 1 din Codul fiscal se arata ca "obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, o data cu plata dividendelor catre actionari sau asociati", dar asociatii S.C. "x" S.R.L. nu au stabilit ca suma de "y" sa fie considerate dividende atribuite unuia dintre asociati si anume domnului J. r.,

- la capitolul aferent T.V.A. din raportul de inspectie fiscala, organul de control fiscal a apreciat in mod gresit ca societatea a dedus in mod nejustificat taxa aferenta unor facturi de prestari servicii, achizitii de piese si materiale, fara a avea in vedere faptul ca aceste cheltuieli sunt justificate si deductibile fiscal deoarece ele au fost suportate efectiv de catre societate in vederea ducerii la indeplinire a obiectului de activitate. Prevederile Codului fiscal arata ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa prezinte facturi fiscale care sa cuprinda informatiile prevazute de lege, societatea inregistrand in contabilitate si prezentand organului fiscal toate facturile emise de S.C. "Z" S.R.L., facturi care cuprind toate elementele cerute de lege si in baza carora S.C. "x" S.R.L. a fost indreptatit sa deduca T.V.A.-ul aferent acestor facturi.

- in ceea ce priveste relatiile economice desfasurate cu S.C. "Z" S.R.L., atat din documentele prezentate organului fiscal, cat si din starea de fapt existenta, se dovedeste fara putinta de tagada ca serviciile prestate au fost executate si ca ele au fost destinate bunului mers al societatii.

De asemenea, in baza dispozitiilor art. 214 din Codul de procedura fiscala petenta solicita suspendarea solutionarea contestatiei pana la pronuntarea unei hotarari judecatoresti definitive in dosar nr. -/P/2008 al Parchetului de pe langa Tribunalul Cluj, intrucat prin rezolutia data la ...09.2008 s-a dispus inceperea urmaririi penale fata de

asociatul J. r.. Acesta este cercetat pentru faptul ca in calitate de administrator la S.C. "x" S.R.L. si S.C. "Z" S.R.L., in perioada 2007-2008, a emis facturi fiscale pentru prestari servicii in valoare de "y" lei la care se adauga T.V.A. de "y" lei, facturi inregistrate doar in contabilitatea S.C. "x" S.R.L., cauzand un prejudiciu bugetului consolidat al statului in suma de "y" lei, format din T.V.A. si impozit pe profit.

II. Prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, sunt stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, obligatii retinute ca datorate bugetului de stat in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...11.2008.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare retinute in sarcina agentului economic, s-a intocmit ca urmare a inspectiei fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite, taxe, contributii sociale, alte venituri, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, valutare si contractuale, inspectie fiscala efectuata la sesizarea Garzii Financiare-Sectia Cluj cu adresa nr. -/CJ/...08.2008 si inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/...08.2008.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ...2003-...2008, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand reparatii fara contracte, devize de lucrari sau alte situatii anexa, lucrari de nivelat teren, achizitii de piese de schimb (set motor, pompe hidraulice, variator, alternator, chiloase, pompe de injectie, anvelope) la care nu s-a putut identifica necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor cheltuieli, avand in vedere ca societatea realiza venituri doar din activitatea de leasing si nu a realizat vanzari de marfa sau mijloace fixe care necesitau reparatii in prealabil. Un alt aspect constatat de catre organele fiscale este ca in anul 2007 societatea a inregistrat in mod nejustificat in contul 628 "servicii executate de terti" suma totala de "y" lei, reprezentand servicii informatice executate de catre S.C. "Z" S.R.L. pentru care agentul economic prezinta in timpul controlului documente care justifica scriptic desfasurarea acestor operatiuni economice intre cele doua societati, fara ca realitatea factica a efectuarii acestor prestari de servicii sa fie acceptata de catre organele de inspectie fiscala.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala considera ca au fost incalcate prevederile legale din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal referitoare la impozit pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care au stabilit in sarcina agentului economic obligatii suplimentare in suma totala de "y" lei, asa cum sunt mentionate la Cap. IV "Concluzii si masuri" din Raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, in urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/...11.2008 cu privire la sursele impozit pe salarii, contributii la fondurile de asigurari sociale, impozit pe veniturile din dobanzi si varsaminte pentru persoanele cu handicap neancadrate.

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

In fapt, organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au efectuat un control fiscal la S.C. "X" S.R.L. cu sediul in loc. S....., jud. Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite, taxe, contributii sociale, alte venituri, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, valutare si contractuale, inspectie fiscala efectuata la sesizarea Garzii Financiare-Sectia Cluj cu adresa nr. -/CJ/....08.2008 si inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/....08.2008.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2008 a fost întocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, prin care au fost stabilite suplimentar in sarcina agentului economic obligatii fiscale in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale pe care petenta le contesta partial, respectiv suma de "y" lei, defalcata pe surse dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei impozit pe dividende,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

Totodata, organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008 cu privire la sursele impozit pe salarii, contributii la fondurile de asigurari sociale, impozit pe veniturile din dobanzi si varsaminte pentru persoanele cu handicap neancadrate, intrucat la aceste surse organele de control nu au constatat diferente fata de obligatiile calculate si declarate la organul fiscal teritorial de catre agentul economic.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, solicitand ca in baza argumentelor prezentate sa fie anulate aceste diferente de impozite si taxe, precum si anulara Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008, fara insa ca pentru aceasta sa prezinte argumentele care stau la baza solicitarii sale.

III.a Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina agentului economic pentru perioada 2005-decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

- anul 2005 - "y" lei
- anul 2006 - "y" lei
- anul 2007 - "y" lei

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2008 si a anexelor 5, 7, 9 si 10 ale acestuia, care au stat la baza emiterii Decizia de

impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, aceasta diferenta de impozit pe profit in suma totala de “y” lei a rezultat in urma considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli in suma totala de “y” lei, deoarece acestea nu respecta conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada la care se refera.

Cheltuielile in suma totala de “y” lei, pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil se refera la perioada iunie 2005-decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

- anul 2005 - “y” lei
- anul 2006 - “y” lei
- anul 2007 - “y” lei.

Totodata, din analiza continutului Raportului de inspectie fiscala, se retine ca aceste cheltuieli in suma totala de “y” lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil si care au condus la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit (pentru anii 2005-2007), se pot grupa in 4 categorii, astfel:

- cheltuieli cu achizitii de piese de schimb set motor, pompe hidraulice, variator, alternator, chiuloase, pompe de injectie, anvelope, etc. , in suma totala de “y” lei,
- cheltuieli cu chiria pentru excavator, utilaje de compactat si nivelat teren, utilaje pentru incarcat, descarcat masini agricole, in suma totala de “y” ,
- cheltuieli privind lucrari executate pentru amenajare teren, in suma de “y” lei,
- cheltuieli privind servicii informatice, in suma de “y” lei.

Suma de “y” lei a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in anul 2005 (“y” lei), respectiv in anul 2006 (“y” lei) si reprezinta achizitii de piese de schimb: set motor, pompe hidraulice, variator, alternator, chiuloase, pompe de injectie, anvelope, etc. (detaliate in anexa nr. 5 la raport), la care nu s-a gasit justificare in ceea ce priveste utilizarea lor in scopul realizarii de venituri, respectiv desi erau intocmite bonuri de consum pentru aceste piese organele de inspectie fiscala nu a putut identifica necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor cheltuieli si nici utilajele la care s-au efectuat aceste schimburi de piese. Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala, este de mentionat faptul ca in perioada in care aceste cheltuieli au fost efectuate, societatea a realizat doar venituri din activitatea de leasing, nu a realizat vanzari de marfa sau mijloace fixe care sa necesite reparatie in prealabil si **nu a realizat venituri din prestari servicii de reparatii de utilaje pentru terti.**

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit, se 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 realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...]”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal doar acele cheltuieli care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei constata ca in perioada in care au fost efectuate aceste cheltuieli cu achizitia de piese de schimb: set motor, pompe hidraulice, variator, alternator, chiuloase, pompe de injectie, anvelope, etc., societatea nu a desfasurat activitati care sa impuna efectuarea unor astfel de cheltuieli pentru realizarea de venituri, respectiv vanzari de marfa sau mijloace fixe care sa necesite reparatie in prealabil sau prestari servicii de reparatii de utilaje pentru terti.

Ori in situatia existenta in care societatea a obtinut doar venituri din activitati de leasing, rezulta pe cale de consecinta ca aceste cheltuieli mentionate mai sus, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, asa cum in mod corect si legal au stabilit si organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2008.

Invocarea de catre petenta, prin contestatia formulata, a faptului ca incepand din anul 2002 societatea a desfasurat pe langa activitatea de leasing si activitati privind comertul cu masini, utilaje si accesorii agricole, inchirieri, etc., nu este de natura a schimba opinia organului de solutionare a contestatiei in ceea ce priveste caracterul nedeductibil a acestor cheltuieli atata timp cat aceasta sustinere a petentei nu este probata cu documente care sa dovedeasca obtinerea de catre societate a unor venituri din astfel de activitati, in perioada la care se refera aceste cheltuieli.

Suma de “y” lei reprezinta cheltuieli cu chiria pentru excavator, utilaje de compactat si nivelat teren, utilaje pentru incarcat, descarcat masini agricole, cheltuieli care au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in anul 2005 (“y” lei), respectiv in anul 2007 (“y” lei), asa cum rezulta din anexa nr. 5 si nr. 7 la raportul de inspectie fiscala.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca pentru aceste cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, organele de inspectie fiscala nu au gasit o justificare a efectuarii lor, nu s-a putut identifica necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor cheltuieli pentru societate si nici aportul acestora la veniturile realizate de catre agentul economic. Asa cum s-a mentionat mai sus, in perioada la care se refera aceste cheltuieli, societatea realiza venituri doar din activitatea de leasing.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat cu nici un document (contracte de inchiriere, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, etc.) prestarea efectiva a acestor operatiuni economice, fapt care conduce la concluzia ca aceste servicii nu au fost efectiv realizate si ca inregistrarea in evidenta contabila a societatii a acestor cheltuieli in suma totala de “y” lei s-a facut doar cu scopul de a diminua profitul impozabil realizat in perioada la care se refera, cu consecinta diminuarii obligatiilor pe care societatea le datoreaza bugetului de stat la sursa impozit pe profit.

Suma de “y” lei reprezinta cheltuieli privind servicii informatice “executate” de catre S.C. "Z" S.R.L. si care au fost inregistrate in mod nejustificat in contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, asa cum rezulta din anexa nr. 10 la Raportul de inspectie fiscala.

In fapt, din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca agentul economic a procedat in perioada septembrie-noiembrie 2007 la inregistrarea in evidenta contabila a societatii a unui numar de 2 facturi fiscale (f.f. nr. -/...09.2007 si f.f. nr. -/...11.2007), emise de catre S.C. "Z" S.R.L., reprezentand prestari de servicii informatice pentru care nu s-a putut dovedi realizarea lor factica de catre furnizorul acestora, astfel ca prin inregistrarea in evidenta contabila a acestor documente fiscale, societatea a procedat la diminuarea profitului impozabil aferent perioadei verificate cu suma de “y” lei, cu consecinta diminuarii obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursa impozit pe profit.

Astfel, din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, organul investit cu solutionarea contestatiei constata ca in perioada septembrie-noiembrie 2007, agentul economic a inregistrat in contul 628 “Servicii executate de terti” suma totala de “y” lei (valoare fara TVA), reprezentind servicii informatice executate de catre S.C. "Z" S.R.L., aspect care a fost prezentat si in actul intocmit de Garda Financiara Cluj sub nr. -/...08.2008. De mentionat ca la data efectuarii controlului de catre Garda Financiara Cluj, realizarea efectiva a acestor operatiuni economice nu au fost dovedite de catre agentul economic, singurul document prezentat acestora fiind contractul de prestari servicii incheiat intre cele doua firme, iar din Nota explicativa data in fata organelor de control de catre administratorul societatii dl J. r. Valentin, referitoare la modul de derulare a tranzactiilor ale S.C. "x" S.R.L. cu S.C. "Z" S.R.L., rezulta ca acestea s-au derulat “conform documentelor”.

Avand in vedere valoarea totala de “y” lei (inclusiv T.V.A.) a celor 2 facturi fiscale emise in lunile septembrie si noiembrie 2007, precum si faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca prestarile de servicii au fost efectiv executate, organele de inspectie fiscala au analizat mai multe aspecte legate si de firma furnizoare de servicii informatice, aceasta pentru stabilirea deductibilitatii acestor cheltuieli si a realitatii efectuarii de catre SC "Z" SRL a programelor, a serviciilor informatice legate de aceste programe sau a exploatarei in sine a calculatoarelor aflate in patrimoniul societatii, efectuarea acestor servicii fiind dovedita doar prin contractul incheiat intre cele doua societatii.

De asemenea se constata ca pe Contractul de prestari de servicii, in baza caruia petenta sustine ca s-au desfasurat operatiunile economice referitoare la serviciile informatice, atat la firma furnizoare (SC "Z" SRL) cit si la firma beneficiara (SC "x" SRL) nu se mentioneaza numele reprezentatului legal, documentele fiind semnate indescifrabil, aspect deosebit de important avind in vedere calitatea dubla a domnului J. r. in cele doua firme.

In drept, spetei supuse analizei privind suma de “y” lei, respectiv suma de “y” lei, ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) si (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit, se 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 realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...].

(4) Următoarele 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”*,

coroborate cu 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, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu “*serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii*”, se precizeaza ca:

*“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 efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, se retine faptul ca Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal a prevazut ca pentru exercitarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor privind serviciile executate de catre terti, un contribuabil trebuie sa justifice efectuarea faptica a serviciilor care i-au fost prestate si ca acestea contribuie la realizarea de venituri impozabile.

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine de asemenea ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu alte prestari de servicii, acestea trebuie **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 **prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata prin “situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare”.**

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca prin neprezentarea documentelor cerute de prevederile legale citate mai sus, agentul economic nu a justificat prestarea efectiva a lucrarilor de compactat si

nivelat teren, incarcare, descarcare masini agricole, precum si a serviciilor informatice de catre S.C. "Z" S.R.L., care conduce la concluzia ca aceste servicii nu au fost realizate si ca inregistrarea in evidenta contabila a societatii a acestor cheltuieli in suma totala de "y" lei ("y"+"y" lei) s-a facut doar cu scopul de a diminua profitul impozabil realizat in perioada la care se refera, cu consecinta diminuarii obligatiilor pe care societatea le datoreaza bugetului de stat la sursa impozit pe profit.

Suma de "y" lei reprezinta cheltuieli privind lucrari executate pentru amenajarea unui teren pe care agentul economic sustine ca il detine in loc. M. V., jud. Cluj, unde societatea urmeaza sa-si desfasoare activitatea.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, se constata ca aceste cheltuieli in suma totala de "y" lei (fara T.V.A.), rezulta din facturile fiscale nr. -/...10.2006, nr. -/...10.2006 si nr. -/...11.2006 emise pe numele agentului economic pentru lucrari executate pentru amenajarea unui teren, cheltuieli pe care societatea contestatoare le inregistreaza pe cheltuieli, fara a avea in vedere faptul ca acestea sunt considerate ca fiind mijloace fixe a caror valoare se recupereaza pe calea amortizarii.

In drept, aplicabile sunt prevederile art. 24, alin. (3), lit, f); alin. (11), lit, a) si d) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la amortizabila a amenajarilor de terenuri, se arata ca:

"ART. 24 Amortizarea fiscala [...],

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...].

f) amenajările de terenuri. [...].

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:

a) incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune; [...].

d) pentru cheltuielile cu investitiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioada de 10 ani;"

Din continutul prevederilor legale citate mai sus se retine ca amenajarile de terenuri, categorie in care se incadreaza si lucrarile care fac obiectul analizei la acest punct, sunt considerate mijloace fixe amortizabile a caror valoare se recupereaza prin amortizare pe o perioada de 10 ani.

In contextul acestor prevederi legale este evident ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la considerarea ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli care in fapt sunt considerate ca fiind mijloace fixe amortizabile, opinie care este insusita si de organul de solutionare a contestatiei.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, societatea contestatoare are dreptul la considerarea ca deductibila fiscal la calculul profitului impozabil a amortizarii cheltuielilor cu investitiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, cu conditia ca acestea sa fie inregistrate in evidenta contabila a societatii, fapt care nu rezulta din documentele aflate la dosarul cauzei.

Prin urmare, societatea contestatoare va proceda la intocmirea documentelor necesare pentru inregistrarea acestora ca mijloace fixe amortizabile (proces verbale de receptie a lucrarilor efectuate), ocazie cu care se va face si dovada proprietatii pentru terenul asupra caruia s-au efectuat amenajarile care fac obiectul analizei la acest punct, dupa care va proceda la recuperarea acestor cheltuieli pe calea amortizării pe o perioada de 10 ani, utilizand metoda amortizarii liniare.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate la pct. III.a al prezentei, 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”*.

Totodata, prevederile art. 94, alin. (2), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la atributiile inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

“(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

*a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”**.*

Prin urmare, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli in suma totala de “y” lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei iunie 2005-decembrie 2007 si la stabilirea unei obligatii de plata suplimentare la sursa impozit pe profit in suma de “y” lei, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita suplimentar in sarcina agentului economic pentru perioada ... 2005-decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

anul 2005 - “y” lei
anul 2006 - “y” lei
anul 2007 - “y” lei

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2008 si a anexelor 5, 7 si 10 ale acestuia, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, aceasta diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei, stabilita suplimentar in sarcina contestatoarei pentru perioada ... 2005- decembrie 2007, a rezultat in urma considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca agentul economic nu are dreptul de deducere pentru taxa aferenta unei baze de impozitare in suma totala de “y” lei.

Aceasta masura de neacordare a dreptului de deducere, a fost luata de catre organele de inspectie fiscala intrucat operatiunile economice aferent carora au fost emise documentele fiscale in baza carora acestea au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii, nu respecta conditiile prevazute de lege care sa permita agentului economic exercitarea dreptului de deducere T.V.A.

Baza de impozitare in suma totala de “y” lei, aferenta careia a rezultat taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere, se refera la perioada iunie 2005-decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

anul 2005 - “y” lei
anul 2006 - “y” lei
anul 2007 - “y” lei.

Se retine ca taxa pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, este aferenta unor cheltuieli cu achizitii de piese de schimb: set motor, pompe hidraulice, variator, alternator, chiuloase, pompe de injectie, anvelope, etc., precum si cheltuieli cu chiria pentru excavator, utilaje de compactat si nivelat teren, utilaje pentru incarcat, descarcat masini agricole, respectiv cheltuieli privind servicii informatice achizitionate de la S.C. "Z" S.R.L.

Aferent bazei de impozitare pentru anul 2007 in suma de “y” lei rezulta o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei, fata de suma de “y” lei consemnata in Raportul de inspectie fiscala, rezultand o diferenta de “y” lei care se datoreaza inscrierii de catre organele de inspectie fiscala in anexa 5 la raport, pentru factura fiscala nr. -/...03.2007 in suma de “y” lei a unei taxe pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, fata de suma de “y” lei cat era corect.

Deoarece, potrivit prevederilor art. 213, alin. (3) din O.G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, “*Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac*”, se retine ca obligatia care ramane de plata in sarcina societatii pentru documentul fiscal mentionat mai sus este in suma de “y” lei, suma care a fost inscrisa de organul de inspectie fiscala in actul de control.

Considerentele pentru care operatiunile economice din care rezulta baza de impunere in suma de “y” lei si implicit taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, nu sunt acceptate ca fiind operatiuni reale care sa permita exercitarea dreptului la deducere, au fost analizate la pct. III.a al prezentei (referitor la impozitul pe profit) si raman valabile si in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care nu vor fi reluate in cadrul acestui punct.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

“ART. 145 Dreptul de deducere

[...]. (3) **Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) ***taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...]***”.

De mentionat este faptul ca incepand cu data de 01.01.2007, odata cu intrarea in vigoare a prevederilor Legii nr. 343/17.07.2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aplicabile sunt dispozitiile art. 145, alin. (2), lit. a), coroborate cu ale art. 146, alin. (1), a), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care in esenta stipuleaza aceleasi aspecte.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora “*in folosul operatiunilor sale taxabile*”, cu alte cuvinte orice persoana inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor care i-au fost livrate, **respectiv prestarilor de servicii care i-au fost prestate**

de catre persoane impozabile, cu conditia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, in temeiul prevederilor legale mentionate mai sus, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca suma datorata sau achitata sa fie aferenta unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmeaza sa fie prestate in beneficiul agentului economic care solicita acest drept, ori in cauza supusa prezentei analize, se constata ca serviciile pentru care se solicita dreptul de deducere nu rezulta ca ar fi fost efectiv prestate, iar pentru achizitiile de bunuri supuse prezentei analize nu rezulta ca au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

Cum taxa pe valoarea adaugata se regaseste in facturile de achizitie a unor bunuri si servicii pentru care agentul economic nu poate face dovada achizitiei sau prestarii efective in folosul operatiunilor sale taxabile, se retine ca petenta nu putea sa-si exercite dreptul de deducere a T.V.A. aferenta acestor achizitii.

De retinut este faptul ca deductibilitatea acestor sume nu s-a analizat din punct de vedere al documentelor intocmite si al informatiilor obligatorii prevazute de lege ce trebuie sa le contina facturile fiscale, ci din punct de vedere al realitatii operatiunii efectuate.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei si implicit la respingerea dreptului la rambursare pentru suma mentionata, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere.

III.c Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Situatia privind calculul acestui debit datorat bugetului de stat si a accesoriilor aferente este prezentata in anexa nr. 15 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2008.

Asa cum s-a mentionat la punctul III.a din prezenta, in perioada septembrie-noiembrie 2007 intre S.C. "Z" S.R.L. si societatea contestatoare s-au derulat mai multe operatiuni economice constand in "efectuarea" in favoarea petentei a unor prestari de servicii informatice in suma totala de "y" lei, a caror contravaloare a fost achitata de catre S.C. "x" S.R.L. in perioada 01.02-28.02.2008, fara ca aceasta suma sa ajunga si sa fie inregistrata in evidenta contabila a societatii furnizoare.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat in timpul efectuarii inspectiei fiscale sa se faca dovada ca suma de "y" lei virata de catre S.C. "x" S.R.L. a intrat in conturile S.C. "Z" S.R.L. (extrasele de cont la finele anului 2007, precum si cele aferente anului 2008), fara insa ca societatea contestatoare sa dea curs solicitarii.

Pe de alta parte se constata ca odata cu depunerea contestatiei societatea nu aduce argumente scriptice privind existenta sumei mentionate in conturile S.C. "Z" S.R.L.

Avand in vedere faptul ca suma de "y" lei virata de catre S.C. "x" S.R.L. nu se regaseste in conturile S.C. "Z" S.R.L., precum si calitatea dubla de asociat si administrator a domnului J. r. in cele doua firme, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta suma reprezinta dividende ridicate de catre acest asociat, motiv pentru care a fost calculata in sarcina contestatoarei o obligatie fiscala suplimentara fata de bugetul de stat la sursa impozit pe dividende in suma de "y" lei, obligatie fiscala stabilita suplimentar care este contestata in totalitate de catre petenta.

In drept, prevederile art. 7, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la definirea unor termeni, stipuleaza ca:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie:

12. dividend - o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica, [...].

*Daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate catre un participant la persoana juridica depaseste pretul pietei pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferenta se trateaza drept dividend. De asemenea, **daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuata in scopul personal al acestuia, atunci suma respectiva este tratata ca dividend**".*

In temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere considerentele prezentate la pct. III.a din prezenta, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea unei obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe dividende in suma de "y" lei, motiv pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.d Referitor la majorarile de intarziere in suma de "y" lei aferente impozitului pe profit, in suma de "y" lei aferente taxei pe valoarea adaugata, respectiv in suma de "y" lei aferente impozitului pe dividende.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctele III.a, III.b si III.c ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit ("y" lei), a taxei pe valoarea adaugata ("y" lei) si a impozitului pe dividende ("y" lei), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar in sarcina, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

De mentionat este faptul ca prin contestatia formulata agentul economic nu precizeaza quantumul majorarilor de intarziere aferente debitelor contestate la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care acestea au fost calculate de catre organele de inspectie fiscala, odata cu intocmirea Referatului cu propuneri privind solutionarea contestatiei.

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, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu

modificarile si completariile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“CAP. 3 Majorari de intarziere

ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...]”.

“ART. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...]”.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

In contextul celor mentionate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca S.C. "x" S.R.L. cu sediul in loc. S....., datoreaza bugetului de stat majorarile de intarziere in suma totala de “y” lei (“y”+“y”+“y” lei), stabilite suplimentar in sarcina sa prin actul administrativ fiscal atacat, drept pentru care contestatia referitoare la aceste capate de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

III.e Referitor la atacarea de catre petenta a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008.

In ceea ce priveste capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. "x" S.R.L. impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. a jud Cluj se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2008, organele de inspectie fiscala au constatat in urma verificarilor efectuate, ca baza de impunere calculata si declarata de catre agentul economic nu se modifica la sursele impozitul pe veniturile microintreprinderi, contributia de asigurari sociale, contributia de asigurari pentru somaj, contributia pentru asigurari de sanatate, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata salariilor, contributia pentru concedii si indemnizatii, impozitul pe veniturile din salarii, impozitul pe veniturile din dobanzi si varsaminte pentru persoanele cu handicap neancadrate.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008, act administrativ fiscal pe care petenta il contesta, solicitand anularea acesteia, fara insa a expune motivele pe care se intemeiaza solicitarea sa.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 109, alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, referitor la rezultatele inspectiei fiscale se precizeaza ca:

“(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferentele in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea, in acceptiunea Codului de procedura fiscala, la art.110, alin. (3), referitor la titlu de creanta, se precizeaza ca:

"(3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, intocmit de organele competente sau de persoanele indreptatite, potrivit legii."

Totodata potrivit art. 205 si art. 206 din acelasi act normativ, se stipuleaza:

*"Art. 205 (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii. (2) **Este indreptatit la contestatie numai cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.***

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

*(4) **Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat. [...]***

"Art. 206 (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza; [...].

*(2) **Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.***

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creante fiscale cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestatiile putand fi formulate **numai de cel care se considera ca a fost lezat in drepturile sale.**

Totodata, lezarea interesului legitim trebuie demonstrata prin formularea unei contestatii care trebuie sa cuprinda neaparat obiectul, **motivele de fapt si de drept precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta.**

In situatia de fapt si de drept mai sus prezentata se retine ca petenta se afla in situatia de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite in sarcina sa obligatii suplimentare la bugetul general consolidat al statului in raport de dispozitiile art. 205, alin.(2) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, deci nu a fost lezata in vreun interes al sau, iar petenta nu a motivat si demonstrat lezarea interesului sau legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/...2008.

Articolul 217, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza ca:

*"(1) **Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei"**.*

Potrivit punctului 13.1, lit. d) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/27.09.2005, in ceea ce priveste respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale, se precizeaza urmatoarele:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

(...) d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau legitim;"

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale sus mentionate pentru acest capat de cerere, contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.-/...11.2008, urmeaza sa fie respinsa ca lipsita de interes.

III.f Referitor la solicitarea petentei privind suspendarea solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei hotarari judecatoresti definitive in dosar nr. -P/2008 al Parchetului de pe langa Tribunalul Cluj.

In fapt, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, in urma verificarilor efectuate de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au fost stabilite in sarcina agentului economic, obligatii de plata suplimentare datorate bugetului de stat in suma totala de "y" lei, obligatii fiscale care sunt contestate partial de catre petenta.

Se retine de asemenea ca inspectia fiscala a fost efectuata la solicitarea Garzii Financiare Sectia Cluj prin adresa nr. -/...08.2008, intrucat in urma unui control operativ si inopinat realizat la S.C. "x" S.R.L. cu sediul in loc. S....., acestea au constatat ca datorita modului necorespunzator de derulare a tranzactiilor cu S.C. "Z" S.R.L. si S.C. "p" S.R.L. agentul economic a cauzat bugetului de stat un prejudiciu estimativ in suma totala de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata ("y" lei) si impozit pe profit ("y" lei). Deoarece echipa de control din cadrul Garzii Financiare Cluj a considerat ca prin modul de derulare a tranzactiilor exista indicii ca au fost incalcate prevederile art. 9, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 241/2005 si ale art. 43, din Legea contabilitatii nr. 82/1991 au fost sesizate organele de cercetare si urmarire penala care fac obiectul dosarului nr. -P/2008 al Parchetului de pe langa Tribunalul Cluj.

Pentru aceste considerente, petenta considera ca sunt indeplinite conditiile legale pentru suspendarea solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei hotarari judecatoresti definitive pe latura penala.

In drept, prevederile art. 214, alin. 1, litera a) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, Codul de procedura fiscala, precizeaza ca:

*"(1) **Organul de solutionare competent poate suspenda**, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:*

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa; [...].

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca organele de solutionare a contestatiei, **pot suspenda solutionarea cauzei dedusa judecatii atunci cand** intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin raportul de inspectie fiscala care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/...11.2008 pe de o parte si stabilirea de catre organul de cercetare si urmarire penala a existentei sau inexistentei naturii infractionale a faptelor savarsite pe de alta parte, **exista o strinsa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei** cu care a fost investita Directia Generala a Finantelor Publice Cluj.

Ori, in conditiile in care asupra realitatii operatiunilor economice desfasurate de societatea contestatoare, organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat in cuprinsul punctelor III.a-III.d ale prezentei decizii, in sensul ca petenta datoreaza bugetului de stat obligatiile suplimentare stabilite suplimentar in sarcina sa, se constata ca nu este indeplinita conditia de interdependenta dintre cele doua laturi ale cauzei (penala si administrativa) care sa justifice solicitarea agentului economic de suspendare a solutionarii contestatiei.

Prin urmare solicitarea petentei privind suspendare a solutionarii contestatiei pana la solutionarea laturii penale a acestei cauze nu se justifica, motiv pentru care contestatia urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; 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 loc. S....., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....11.2008, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei impozit pe dividende,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

2. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in loc. S....., pentru capatul de cerere privind anularea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/....11.2008, ca fiind ca lipsita de interes.

3. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in loc. S....., pentru capatul de cerere privind solicitarea suspendarii solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei hotarari judecatoresti definitive in dosar nr. -/P/2008 al Parchetului de pe langa Tribunalul Cluj.

4. 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