



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 200 / .X. 2013
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. .X./06.11.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr. .X./2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./06.11.2012, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în loc. .X., str. .X. nr. .X., ap. .X., jud. .X., având cod de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./ .X./2003.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X./2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală (denumită în continuare Decizia de impunere nr..X./2012) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având ca obiect suma totală de **.X lei** reprezentând :

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2012, respectiv .X./2012, așa cum reiese din semnătura și ștampila societății aplicate pe confirmarea de primire a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei) și de data depunerii contestației, respectiv .X./2012, conform ștampilei

Registraturii Direcției generale a finanțelor publice .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr..X/2012, precizând referitor la impozitul pe profit, următoarele:

1.1. Cu privire la relația comercială desfășurată cu .X SRL loc. .X Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august 2009 – decembrie 2012, S.C. .X. S.R.L a primit facturi de la acest furnizor, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, facturi emise în baza contractelor încheiate între cele două firme.

Societatea susține că lucrările facturate reprezentau în fapt lucrări realizate în antrepriză pentru mai mulți beneficiari, respectiv pentru Primăriile comunelor .X., .X., .X., .X., precum și pentru Parcul Industrial .X..

Potrivit organelor de inspecție fiscală, SC .X SRL .X, jud. .X nu deține forță de muncă și bază materială necesare pentru realizarea lucrărilor, dar s-a constatat că aceștia la rândul lor au efectuat achiziții de la firma .X SRL .X., firmă în cazul căreia organele de inspecție fiscală au considerat, de asemenea, că nu putea presta acele servicii.

Astfel, în condițiile în care cele două firme nu au dovedit existența bazei materiale și a forței de muncă necesară pentru realizarea acestor lucrări, organele de inspecție fiscală au considerat întreaga valoare a lucrărilor executate și serviciilor prestate de către furnizor ca fiind nedeductibile fiscal.

Deși prestațiile au fost achitate furnizorului, totuși organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu sunt reale, fiind excluse din categoria cheltuielilor pentru care Codul fiscal prevede acordarea deductibilității fiscale.

1.2. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X SRL .X În ceea ce privește relația comercială cu acest furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta s-a derulat în baza mai multor contracte comerciale încheiate între cele două părți, fiind efectuate lucrări de amenajare parcuri și montare obiecte de joacă, lucrări în domeniul

infrastructurii rutiere, diverse lucrări pentru Parcul Industrial .X. și lucrări pentru Primăria .X.

Pentru toate aceste lucrări s-au emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, obligațiile fiind achitate prin instrumente bancare de plată.

În vederea efectuării controlului încrucișat, comisarii Gărzii Financiare .X. s-au deplasat la sediul acestui furnizor, ocazie cu care s-a constatat că firma nu funcționează la sediul declarat, nereușindu-se contactarea administratorului.

Totuși, organele de inspecție fiscală au identificat firma care a condus evidențele contabile în perioada 2008 – 2011, din informațiile furnizate de această firmă reieșind că actele au fost predate administratorului societății S.C. .X. S.R.L.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au putut verifica documentele financiar contabile ale SC .X SRL, aceștia au stabilit că tranzacțiile efectuate între S.C. .X. S.R.L. și SC .X SRL nu sunt reale, motiv pentru care au stabilit că toate cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate sunt nedeductibile fiscal, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Societatea susține că și în cazul acestui furnizor, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.3. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L. și SC .X. SRL s-au realizat lucrări în subantrepriză, în baza unui contract, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Beneficiarii finali ai acestor lucrări au fost Prefectura .X., Teatrul .X., Comuna .X., Comuna .X., Comuna .X. și Consiliul Județean .X..

Organele de inspecție fiscală au reținut de asemenea faptul că aceste lucrări au fost achitate cu bilete la ordin, o parte dintre acestea fiind girate societăților cu care SC .X. SRL a subcontractat lucrările.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat, fiind supusă verificării și SC .X. SRL, ocazie cu care au constatat că această societate a subcontractat lucrarea și societăților SC .X SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X.

În urma controalelor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nici una dintre aceste societăți nu avea baza materială și forța de muncă necesare pentru realizarea acestor lucrări, astfel că au considerat întreaga valoare a lucrărilor executate și serviciilor prestate de către furnizor ca fiind nedeductibilă fiscal.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.4. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-a încheiat contractul nr. .X./2010, având drept obiect executarea de lucrări de reparații a căii de acces, parcării, taluzării, reparații rețele electrice și iluminat arhitectural, reparații garduri și porți în cadrul lucrării « Reparații Cimitir .X. », în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Deși contravaloarea acestor lucrări a fost achitată prin bancă, în urma controlului organele de inspecție fiscală au constatat că această societate nu avea baza materială și forța de muncă necesare pentru realizarea acestor lucrări.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a subcontractat lucrările la SC .X. SRL .X, care la rândul său a achiziționat lucrări și servicii de la SC .X SRL .X și SC .X. SRL .X., societăți care nu dețineau mijloacele necesare pentru realizarea lucrărilor subcontractate.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.5. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-au încheiat 2 contracte de lucrări, având drept obiect executarea de lucrări în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a subcontractat lucrările, la rândul său, SC .X SRL .X și SC .X. SRL .X., societăți care, s-a considerat, că au un comportament de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.6. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a primit .X. facturi emise de SC .X. SRL, având drept obiect executarea de lucrări de construcții și livrarea de borduri, piatră spartă și balast, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma verificării încrucișate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu avea baza materială și forța de muncă necesare pentru livrarea bunurilor, respectiv pentru realizarea acestor lucrări, și că la rândul său a achiziționat lucrări și servicii de la .X SRL .X și SC .X. SRL .X., firme la care nu s-au identificat documente justificative pentru livrările efectuate.

La SC .X. SRL .X., organele de inspecție fiscală nu au putut efectua un control încrucișat, situație în care s-a apreciat că această firmă are un comportament de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.7. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X SRL :

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X SRL s-a încheiat în anul 2008 un contract având ca obiect lucrări de terasamente la drumuri, pentru care s-a emis o factură în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, obligațiile fiind achitate prin contul bancar.

În urma verificării încrucișate la SC .X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu avea baza materială și forța de muncă necesare pentru realizarea acestor lucrări, și că la rândul său a subcontractat lucrarea altor firme, respectiv SC .X SRL, societate cu un comportament de tip fantomă, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.8. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-au încheiat .X. contracte de lucrări, având drept obiect modernizarea unor drumuri de pe raza comunelor .X. și .X., respectiv executarea lucrărilor de construcții la trotuarele pietonale în comuna .X., în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Din valoarea totală a acestor lucrări, suma de .X. lei s-a înregistrat în debitul contului 455"Asociați conturi curente", fiind trecută din debitul contului 231"Imobilizări în curs", în care a fost evidențiată inițial.

În urma efectuării verificării încrucișate, Garda Financiară a constatat că această firmă nu desfășoară activitate la sediul declarat, iar din informațiile aflate la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că această firmă a declarat achiziții de la SC .X SRL, societate despre care organele de inspecție fiscală au constatat că este o societate de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de către de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

La stabilirea acestor sume, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că, suma de .X. lei nu a fost evidențiată ca și cheltuială, deci nu a influențat rezultatul financiar, fiind înregistrată în debitul contului 455"Asociați conturi curente", cu această sumă fiind majorată în mod nejustificat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit.

1.9. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-a încheiat un contract având ca obiect amenajarea cursului de apă.X., județul .X., în valoare totală de .X. lei plus TVA.

Această firmă a încheiat un contract de subantrepriză cu SC .X. SRL, având același obiect, iar valoarea acestuia a fost în quantum de .X. lei plus TVA.

Lucrările au fost realizate de către SC .X. SRL, care a facturat suma de .X. lei plus TVA, și SC .X. SRL .X., care a emis facturi pentru lucrări în valoare de .X. lei plus TVA. Între cele două societăți s-a încheiat un contract de subantrepriză.

Din declarațiile depuse de SC .X. SRL reiese că aceasta a subcontractat lucrarea cu alte firme, efectuând achiziții de la SC .X. .X., SC .X. SRL .X. și SC .X SRL, societăți despre care organele de inspecție fiscală au constatat că sunt societăți de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de către de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.10. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL :
Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL au avut loc relații comerciale, iar pentru lucrările executate,

acest furnizor a emis factura nr. .X./2010 în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Cu privire la această factură, organele de inspecție fiscală au apreciat că reflectă tranzacții nereale, deoarece SC .X. SRL nu dispunea de mijloacele necesare, neavând decât .X. angajați și nici mijloace materiale, respectiv nu a fost în măsură să prezinte situații de lucrări pentru lucrările executate.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că factura nr. .X./2010 nu conține toate informațiile prevăzute de Codul fiscal, în timp ce organele de inspecție fiscală ce au efectuat verificarea la SC .X. SRL au considerat această factură validă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.11. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-au încheiat .X. contracte de lucrări de reparații alei interioare în cadrul lucrării Reparații Cimitir .X. și lucrări construcții Piața .X., în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu deținea mijloacele necesare pentru realizarea lucrărilor iar contractele în subantrepriză încheiate nu sunt reale întrucât fie acele firme nu aveau la rândul lor mijloacele necesare pentru realizarea lucrărilor, fie s-a stabilit că aveau o conduită de societate de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.12. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-a încheiat un contract având ca obiect execuția lucrărilor de construcții la terenurile de sport din localitatea .X., .X., .X. și .X., în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma efectuării verificării încrucișate, Garda Financiară a constatat că această firmă nu dispunea de mijloacele necesare, dar la rândul său a încheiat contracte de subantrepriză cu SC .X. SRL, iar aceasta cu SC .X. SRL, o altă societate cu conduită de societate de tip fantomă.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.13. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X.SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X.SRL a prestat diverse servicii pentru S.C. .X. S.R.L, pentru care a emis facturi în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat că tranzacțiile sunt nereale, deoarece SC .X.SRL nu dispunea de mijloacele necesare materiale și umane, pentru prestarea serviciilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu conțin toate informațiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X. S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.14. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL :

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a achiziționat de la SC .X. SRL utilaje de natura mijloacelor fixe în valoare totală de .X. lei și materiale în valoare totală de .X. lei.

Cu privire la achizițiile efectuate de la acest furnizor, în urma controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au apreciat că reflectă tranzacții nereale, deoarece SC .X. SRL a făcut la rândul său achiziții de la SC .X. .X., SC .X. SRL .X. și SC .X SRL, societăți de tip fantomă.

Chiar dacă bunurile achiziționate au fost achitate prin contul bancar, au fost evidențiate în contabilitatea societății și există faptic, organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că aceste tranzacții nu sunt reale, motiv pentru care materialele achiziționate și consumate, precum și amortizarea mijloacelor fixe utilizate pentru realizarea veniturilor, s-a apreciat că reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.

1.15. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a achiziționat de la SC .X. SRL un utilaj în valoare totală de .X. lei inclusiv TVA.

Cu privire la achiziția efectuată de la acest furnizor, în urma controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a făcut la rândul său achiziții de la SC .X SRL, iar aceasta avea facturi

primite de la SC .X SRL, societăți despre care organele de inspecție fiscală au constatat că sunt societăți de tip fantomă, astfel cheltuielile cu amortizarea utilajului și cea înregistrată la vânzarea acestuia precum și TVA aferentă fiind considerate nedeductibile.

Societatea susține că utilajul a fost utilizat pentru realizarea veniturilor iar ulterior s-a vândut, deci a existat faptic.

1.16. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a achiziționat de la SC .X. SRL mijloace fixe în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au constatat că la sediul social al acesteia nu se desfășoară activitate, iar la rândul său acesta a efectuat achiziții de la SC .X. SRL .X., societate de tip fantomă.

În consecință s-a stabilit excluderea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe considerându-se în mod eronat că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

1.17. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a prestat servicii de tip.X.fie pentru S.C. .X. S.R.L în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au constatat că deși această societate a evidențiat în contabilitatea proprie serviciul prestat, nu a fost în măsură să dea informații despre acesta, iar din declarația 394 depusă de furnizor a rezultat că a efectuat achiziții de la SC .X. SRL, societate de tip fantomă.

În consecință s-a stabilit că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

1.18. Cu privire la relația comercială desfășurată cu SC .X. SRL .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a efectuat achiziții de la SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În urma controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au constatat că la sediul social al acesteia nu se desfășoară activitate, fiind încadrată în categoria societăților de tip fantomă, motiv pentru care au stabilit că aceste cheltuieli sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Societatea susține că și în acest caz, organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de faptul că toate lucrările executate și serviciile prestate au fost cuprinse în cheltuielile care au fost facturate de S.C. .X.

S.R.L. beneficiarilor finali, atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată fiind recuperate în urma emiterii acestor facturi.

1.19. Cheltuiala cu masa servită:

Cu privire la cheltuielile efectuate de societate pentru asigurarea mesei muncitorilor care au executat lucrările de construcții-montaj, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta ar fi deductibilă fiscal doar la nivelul cheltuielilor sociale, calculate în cuantum de 2% din fondul de salarii, făcându-se abstracție de prevederile legale care reglementează modul de acordare a hranei pentru angajați, fie sub forma unei mese calde în fiecare zi, fie sub forma tichetelor de masă.

Societatea precizează că acordarea hranei calde este un drept al muncitorilor prevăzut și prin contractul colectiv de muncă, context în care apreciază că excluderea sumei de .X. lei, plus .X. lei taxa pe valoarea adăugată, din categoria celor deductibile fiscal constituie doar aprecierea subiectivă a organelor de inspecție fiscală.

1.20. Cheltuiala cu carburanții pentru utilaje:

Referitor la cheltuiala cu carburanții livrați de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a evidențiat în contabilitate factura de avans primită, în valoare de .X. lei plus TVA, iar ulterior, în condițiile în care acest furnizor nu a emis factura de decontare, suma de .X. lei, reprezentând carburanți consumați, a fost trecută pe costuri.

Societatea precizează că în situația în care acest furnizor nu a emis factura finală, dar carburanții au fost utilizați pentru alimentarea utilajelor și implicit s-au consumat, având în vedere principiul prevalenței economicului asupra juridicului enunțat în Ordinul MFP nr.3055/2009, prin care s-au aprobat Reglementările contabile conforme cu directivele europene, carburanții consumați au fost trecuți pe costuri.

1.21. Lucrările executate pentru firma .X. SRL:

Organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. .X. S.R.L și SC .X. SRL s-a încheiat un contract având ca obiect amenajarea Parcului Industrial .X., în valoare totală de .X. lei, plus TVA în sumă de .X. lei.

Deși lucrările au fost finalizate în luna septembrie 2009, facturarea acestora s-a efectuat la începutul anului 2010 potrivit prevederilor contractuale, motiv pentru care societatea consideră calculul accesoriilor ca fiind nejustificat.

1.22. Cheltuiala cu carburanții pentru transportul la și de la locul de muncă:

Cu privire la consumurile de carburanți aferente autoturismelor aflate în patrimoniul societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2009 – iunie 2012, S.C. .X. S.R.L a evidențiat pe costuri,

consumurile de carburanți ale mijloacelor de transport aflate în patrimoniu, valoarea totală a acestora fiind în sumă de .X. lei.

Potrivit opiniei organelor de inspecție fiscală, aceste cheltuieli au fost deduse cu încălcarea dispozițiilor art.21 alin.(4) din Codul fiscal. Societatea precizează că acești carburanți au fost utilizați pentru transportul la și de la locul de muncă, în condițiile în care a efectuat lucrări pe întreg teritoriul județului .X. și în alte județe, situație prevăzută chiar în conținutul articolului prevăzut mai sus, care se încadrează în categoria de deductibilitate prevăzută de lege.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că specificul activității desfășurate de aceasta este executarea lucrărilor de construcții montaj, lucrări realizate în teritoriu și niciodată la sediul societății, context în care personalul trebuie să se deplaseze la și de la locul de muncă cu mijloacele de transport puse la dispoziție de către societate.

În aceste condiții, societatea consideră ca nejustificată eliminarea acestor cheltuieli, în valoare de .X. lei, din categoria celor deductibile fiscal.

1.23. Cheltuiala cu serviciile prestate de PFA .X. și SC .X. SRL:

Cu privire la cheltuielile prestate de PFA .X. în valoare de .X. lei, societatea precizează că acestea au fost înregistrate în evidențele contabile în conformitate cu dispozițiile legale în materie și în conformitate cu cele stipulate în contractul încheiat între cele două părți.

În ceea ce privește serviciile prestate de SC .X. SRL în valoare de .X. lei, constând în consultanță profesională, și aceste servicii au fost incluse în categoria cheltuielilor deductibile deoarece aceste servicii au fost prestate pentru susținerea și dezvoltarea activității firmei, deci sunt aferente realizării veniturilor.

1.24. Cheltuiala cu chiria aferentă sediului social:

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiriile achitate domnului .X., societatea precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza contractului de închiriere înregistrat la organele fiscale.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, societatea precizează că aceasta s-a determinat ca urmare a stabilirii în mod subiectiv ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile aferente impozitului pe profit, fără respectarea normelor legale în vigoare și prezentarea trunchiată a operațiunilor economice.

Societatea susține că impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată suplimentare au fost stabilite de organele de inspecție fiscală prin ignorarea faptului că toate cheltuielile excluse au fost refacturate către beneficiarii finali, respectiv au fost efectuate în scopul realizării veniturilor.

De asemenea, societatea susține faptul că a executat lucrări de construcții-montaj care s-au materializat în bunurile obținute, care pot fi verificate în materialitatea lor.

Mai mult, documentele emise pentru cheltuieli, în cazul societăților furnizoare, spre exemplu SC .X. SRL, SC .X. SRL, au fost considerate valide, întocmite în concordanță cu prevederile art.155 din Codul fiscal, dar se apreciază că aceleași documente nu corespund exigențelor legale pentru justificarea cheltuielilor.

Prin urmare, societatea precizează că dacă organele de inspecție fiscală au constatat că atât cheltuielile efectuate cât și TVA sunt nedeductibile, atunci se impune aplicarea dispozițiilor art.20 din Codul fiscal, care stipulează că sunt venituri neimpozabile veniturile rezultate din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere. În concluzie, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X/.2012 în ceea ce privește obligațiile suplimentare stabilite de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA, accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au constatat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.10.2008 – 30.06.2012, în sumă totală de 1.811.185 lei, având în vedere următoarele:

S.C. .X. S.R.L a desfășurat relații comerciale cu 18 furnizori, respectiv .X SRL loc. .X, SC .X SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X SRL, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X.SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. Urmare verificării documentelor financiar-contabile, din investigațiile efectuate de Garda Financiară Secția Județeană .X. a rezultat faptul că societățile în cauză nu pot justifica proveniența bunurilor facturate și nu sunt în măsură a presta serviciile contractate cu S.C. .X. S.R.L din următoarele motive:

- nu desfășoară activitate la sediul social declarat, nu s-a reușit contactarea reprezentanților legali ai acestora, nu dețin personal angajat sau active necesare prestării serviciilor în cauză, nu au întocmit și nu au depus declarații la organele fiscale;

- subcontractează serviciile în cauză altor furnizori care au același tip de comportament, respectiv fantomă, nu desfășoară activitate la sediul social declarat, nu s-a reușit contactarea reprezentanților legali ai acestora, nu dețin personal angajat sau active necesare prestării serviciilor în cauză, nu au întocmit și nu au depus declarații la organele fiscale;

- în anumite perioade, de exemplu în luna noiembrie 2010, facturile primite de la mai mulți furnizori, respectiv SC .X SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL sunt scrise de către aceeași persoană, deși firmele sunt din județe diferite și au reprezentanți diferiți;

- o parte din facturile primite de la acești furnizori au fost înregistrate în evidența contabilă prin transferarea contravalorii acestora prin mai multe conturi (ct.231, ct.301, ct.351, ct.471, ct.455) până ce acestea să fie înregistrate în conturi de cheltuieli sau imobilizări corporale. Mai mult, suma de .X. lei a fost înregistrată inițial în contul 231 « Imobilizări în curs » pentru ca ulterior să fie transferate în debitul contului 455 « Asociați conturi curente »

- din informațiile oferite de bazele de date ale Ministerului Finanțelor Publice și din investigațiile efectuate de Garda Financiară Secția .X. referitoare la furnizorii în cauză rezultă faptul că pentru bunurile și serviciile înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor și serviciilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat că operațiunile înregistrate nu sunt reale.

Urmare constatrilor efectuate, Garda Financiară Secția .X. a încheiat Procesul verbal nr. .X./ .X./2012 pe care l-au înaintat Direcției Naționale Anticorupție.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.6, art.49 alin.(1) și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună-credință.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 precum și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, influența fiscală fiind diminuarea nejustificată a bazei impozabile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei, acestea reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar.

Totodată, referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

A) S.C. .X. S.R.L, în calitate de chiriaș, a încheiat cu persoana fizică .X., în calitate de locator, contractul de închiriere imobil nr. .X./2008, înregistrat la AFP .X. sub nr. .X./2009, contract încheiat pe un an de la data semnării sale, cu mențiunea că data semnării contractului este .X.2008, ca urmare contractul este aferent anului 2009. Prețul contractului este de .X. lei/an.

În luna decembrie 2008, în baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă în contul 612”Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei.

În baza prevederilor art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și pct.42, respectiv pct.207 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finanțelor publice nr. .X./2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se justifică înregistrarea pe cheltuieli deductibile a sumei de .X. lei aferente lunii decembrie 2008, reprezentând chirie pentru imobilul care face obiectul contractului de închiriere imobil nr. .X./2008, acestea fiind aferente anului 2009. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la eşalonarea cheltuielilor pe durata contractului, respectiv anul 2009 și calcularea influențelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2008, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

B) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți », cheltuieli în sumă totală de .X. lei, în baza achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. reprezentând « masa servită (catering) ».

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » aceste cheltuieli și având în vedere că în perioada 2009 – 2011, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol pentru care nu s-a încadrat în limita prevăzută la art.21 alin.(3) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.33¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, au asimilat aceste cheltuieli unor cheltuieli sociale.

Întrucât cheltuielile în cauză nu se încadrează în limita de deductibilitate prevăzută de lege pentru cheltuielile sociale, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de .X. lei ca fiind nedeductibile fiscal.

C) În perioada ianuarie 2009 – iulie 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat diverse bunuri și servicii în valoare totală de .X. lei, care nu sunt aferente desfășurării activității.

Organele de inspecție fiscală precizează că pe facturile reprezentând articole de îmbrăcăminte și încălțăminte, precum și în facturile de achiziție a televizoarelor, la rubrica delegat este înscris numele domnului .X., care nu are nici o calitate în societate, ca urmare nu se poate justifica faptul că sunt aferente activității firmei. De asemenea, cheltuielile cu cazarea înregistrate pentru deplasarea la .X. nu sunt justificate cu un ordin de deplasare, întocmit conform reglementărilor legale. Totodată, bunurile care, susține reprezentantul societății, se află la locuința utilizată pentru activități de protocol, nu sunt înregistrate în contul 623 « Cheltuieli de protocol ».

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei întrucât nu s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile.

D) În luna ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 « Cheltuieli cu materiale nestocate » contravaloarea unui avans în sumă de .X. lei, acordat în baza facturii nr. .X./2009 primite de la SC .X. SRL. Obiectul facturii îl reprezintă « contravaloare avans carburanți ».

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat faptul că avansul nu s-a materializat în achiziții de bunuri sau servicii.

S.C. .X. S.R.L nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să ateste achiziția efectivă de combustibil, respectiv factura de achiziție prin care să se deconteze factura de avans.

Societatea a încălcat astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.19 alin.(1) din același act normativ coroborat cu pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel că sunt nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei întrucât nu s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile.

E) În luna ianuarie 2009, S.C. .X. S.R.L, în calitate de executant, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, contractul nr. .X./2009, în valoare totală de .X. lei plus TVA, având ca obiect "executare amenajare

teren în Parcul Industrial .X. jud. .X.". Durata contractului este de 10 luni începând cu data de 15.01.2009.

În data de 10.09.2009 părțile contractante au încheiat Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009, prin care s-a constatat că lucrările de execuție s-au derulat conform prescripțiilor tehnice ale caietului de sarcini și a prevederilor proiectului tehnic, precum și faptul că nu s-au constatat neconformități. Ca urmare a fost admisă recepția lucrării în valoare de .X. lei, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei.

În baza contractului nr..X./2009 și a Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009 încheiate cu beneficiarul lucrării, S.C. .X. S.R.L a emis cu întârziere factura nr..X./2010 în valoare totală de .X. lei.

În baza prevederilor art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și pct.42, respectiv pct.207 alin.(1) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația înregistrării pe venituri a sumei de .X. lei reprezentând venituri din "amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X." în luna septembrie 2009, dată la care are loc recepția lucrărilor.

De asemenea, în speță se aplică și prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, influența fiscală a celor prezentate constă în diminuarea nejustificată a veniturilor din exploatare aferente perioadei septembrie 2009 – ianuarie 2010 și implicit denaturarea rezultatului fiscal al perioadei în cauză, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere aferente perioadei 25.10.2009 – 25.04.2010.

F) În luna martie 2011, societatea a achiziționat de la SC .X. SRL un mijloc fix în valoare de .X. lei în baza facturii nr. .X./2011.

Achiziția mijlocului fix a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări, conform documentului justificativ o singură dată, dar la data punerii în funcțiune a fost înscris în mod eronat în Registrul imobilizărilor de două ori cu numerele de inventar 167 și 177. Consecința fiscală a fost majorarea nejustificată a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe cu suma totală de .X. lei, începând cu luna august 2011 și până în luna iunie 2012, prin dublarea cheltuielilor cu amortizarea aferente unui singur mijloc fix.

Astfel, având în vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix în sumă de .X. lei ca nedeductibile.

G) În perioada mai 2009 – iunie 2012, societatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, aferente achizițiilor de

combustibil auto utilizat, conform documentelor contabile, pentru autoturisme mici (.X., .X., .X.) în vederea desfășurării activității firmei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile începând cu data de 01.05.2009, respectiv 01.01.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt nedeductibile.

H) În perioada martie 2009 – august 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » achiziții de prestări servicii de la persoana fizică .X. în valoare totală de .X. lei. Obiectul facturilor îl reprezintă « prestări servicii conform contract nr. ».

Ulterior, în luna octombrie 2009, S.C. .X. S.R.L a stornat facturile înregistrate în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » și le-a transferat în debitul contului 4551 « Asociați conturi curente ».

Societatea nu a prezentat documentele justificative, respectiv comandă, contract, deviz de lucrări, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate în categoria cheltuielilor cu prestările de servicii deductibile la calculul profitului impozabil.

În luna octombrie 2009, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SRL .X. în valoare de .X. lei. Obiectul facturii îl reprezintă « consultanță profesională pentru buna funcționare și îmbunătățirea proceselor de afaceri conform contract nr. .X./2008 ».

Societatea nu a prezentat documentele justificative, respectiv comandă, contract, deviz de lucrări, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate în categoria cheltuielilor cu prestările de servicii deductibile la calculul profitului impozabil.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare aferente perioadei martie 2009 – decembrie 2009 și implicit denaturarea rezultatului fiscal al perioadei în cauză, astfel că au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere aferente perioadei 26.04.2009 – 25.01.2010.

În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și nedeductibile cheltuielile de consultanță în sumă de .X. lei.

I) În urma verificării modului de calcul al profitului impozabil respectiv al impozitului pe profit, s-a constatat faptul că, pentru perioada decembrie 2008 – iunie 2012, societatea nu a luat în calcul toate cheltuielile nedeductibile fiscal evidențiate în registrul fiscal întocmit, pentru perioada în

cauză, respectiv în mod eronat a raportat pierderea fiscală înregistrată pentru anul 2011.

Urmare recalculării profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, conform prevederilor art.19 și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 și pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, s-au stabilit diferențe ale impozitului pe profit de plată în cuantum total de .X. lei.

J) În perioada decembrie 2010 – decembrie 2011, societatea a efectuat lucrări de construcții în baza contractului de execuție nr. .X./2010 încheiat cu .X. și .X. și contractului încheiat în data de 02.12.2010 cu .X..

În baza acestor contracte, S.C. .X. S.R.L a înregistrat cheltuieli cu materiale de construcții în contul 6021”Cheltuieli cu materiale auxiliare” în cuantum total de .X. lei, iar venituri aferente lucrărilor în valoare de .X. lei. Având în vedere că lucrările sunt în curs de execuție, pentru diferența dintre cheltuielile cu materiale de construcții și veniturile aferente lucrărilor în cauză, în cuantum de .X. lei, societatea verificată avea obligația să înregistreze venituri din lucrări în curs de execuție (ct.711).

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.12 și pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv pct.259 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea profitului impozabil cu suma de .X. lei reprezentând venituri din lucrări în curs de execuție stabilite suplimentar.

Având în vedere cele prezentate mai sus, cu precizarea că, organele de inspecție fiscală au ținut cont de perioadele în care societatea a înregistrat pierdere fiscală precum și de impozitul minim declarat pentru perioada mai 2009 – septembrie 2010, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei baze impozabile suplimentare la calculul profitului impozabil în sumă totală de .X. lei și implicit a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară pentru perioada 01.12.2008 – 30.06.2012, în sumă totală de .X. lei, având în vedere următoarele:

Din investigațiile efectuate de Garda Financiară Secția Județeană .X. a rezultat faptul că S.C. .X. S.R.L a desfășurat relații comerciale cu

furnizori ce nu pot justifica proveniența bunurilor facturate și nu sunt în măsură a presta serviciile contractate cu S.C. .X. S.R.L, constatându-se aceleași deficiențe ca și la impozitul pe profit.

Urmare constatărilor efectuate, Garda Financiară Secția .X. a încheiat Procesul verbal nr. .X./2012, pe care l-a transmis Direcției Naționale Anticorupție.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.6, art.49 alin.(1) și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună-credință.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aspectele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Totodată, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A) Din verificarea, pe baza sumelor înregistrate în bilanța de verificare a conturilor întocmite la 31 decembrie 2008, 2010 și 2011, precum și a Declarației privind impozitul pe profit (D101) întocmite și depuse pentru aceeași perioadă și a Registrului de evidență fiscală, a rezultat că societatea a efectuat calculul pentru stabilirea cheltuielilor de protocol.

Deoarece societatea a înregistrat cheltuieli de protocol peste limita legală admisă, prin aplicarea prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.6 alin.(15) și alin.(16) Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, societatea avea obligația să efectueze regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunilor de protocol, nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru fiecare an fiscal, după depunerea situației financiare anuale (dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acesteia). Acest termen fiind depășit la momentul efectuării controlului, s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol în sumă totală de .X. lei.

B) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil, în sumă totală de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți », și TVA aferentă în sumă de .X. lei. Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă în baza achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. reprezentând « masa servită (catering) ».

Având în vedere că în perioada 2009 – 2011, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol pentru care nu s-a încadrat în limita de deductibilitate prevăzută de lege, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli sociale, fiind stabilită limita de deductibilitate a acestora.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

În baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) și art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea remedierii deficienței, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

C) În perioada ianuarie 2009 – iulie 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat diverse bunuri și servicii care nu sunt aferente desfășurării activității și pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, drept pentru care au fost asimilate livrărilor de bunuri cu plată conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că pe facturile reprezentând articole de îmbrăcăminte și încălțăminte, precum și în facturile de achiziție a televizoarelor, la rubrica delegat este înscris numele domnului .X., care nu are nici o calitate în societate, ca urmare nu se poate justifica faptul că sunt aferente activității firmei. De asemenea, cheltuielile cu cazarea înregistrate pentru deplasarea la .X. nu sunt justificate cu un ordin de deplasare, întocmit conform reglementărilor legale. Totodată, bunurile despre care, reprezentantul societății susține că se află la locuința utilizată pentru activități de protocol, nu sunt înregistrate în contul 623 « Cheltuieli de protocol ».

În baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) și alin.(8) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(3) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

D) În luna ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând contravaloarea unui avans carburanți în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat faptul că avansul nu s-a materializat în achiziții de bunuri sau servicii.

S.C. .X. S.R.L nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să ateste achiziția efectivă de combustibil, respectiv factura de achiziție prin care să se deconteze factura de avans sau alte documente care să justifice faptul că transferul de mărfuri a avut loc, nefiind înregistrată intrarea acestora în gestiunea societății.

Societatea a încălcat astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a procedat la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

E) În luna ianuarie 2009, S.C. .X. S.R.L, în calitate de executant, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, contractul nr..X./2009, în valoare totală de .X. lei plus TVA, având ca obiect "executare amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X.". Durata contractului este de 10 luni începând cu data de 15.01.2009.

În data de 10.09.2009, părțile contractante au încheiat Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009, prin care s-a constatat că lucrările de execuție s-au derulat conform prescripțiilor tehnice ale caietului de sarcini și a prevederilor proiectului tehnic, precum și faptul că nu s-au constatat neconformități. Ca urmare a fost admisă recepția lucrării în valoare de .X. lei, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei.

În baza contractului nr..X./2009 și a Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009 încheiate cu beneficiarul lucrării, S.C. .X. S.R.L a emis cu întârziere factura nr..X./2010 în valoare totală de .X./ lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În speță se aplică prevederile art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și pct.42, respectiv pct.207 alin.(1) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevederile art.134¹ alin.(4), art.156 alin.(1) și art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare societatea avea obligația înregistrării colectării TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrării "amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X." în luna septembrie 2009, dată la care are loc recepția lucrărilor.

Ca urmare, influența fiscală a celor prezentate constă în diminuarea nejustificată a TVA colectată aferentă lunii septembrie 2009 și implicit a soldului de TVA (de plată sau recuperate), astfel că organele de

inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere aferente perioadei 25.10.2009 – 25.02.2010.

F) În perioada verificată, societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de băuturi alcoolice.

Societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora nu poate fi dedusă taxa pe valoare adăugată pentru băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

G) În perioada noiembrie 2009 – ianuarie 2011, societatea a dedus TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile externe emise de .X. Ungaria, Austria, Germania, Olanda și Luxemburg, TVA care a fost plătită de societate în statele din care s-a achiziționat combustibilul sau alte bunuri.

În baza prevederilor art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 alin.(2) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a efectuat achiziții locale în state din UE și neimpozabile în România, deoarece acestea au fost taxate cu TVA din statul membru respectiv, iar locul achiziției este în UE, drept pentru care nu s-a admis deductibilitatea TVA în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar de plată.

H) În luna mai 2010, conform fișei analitice a contului 419 « Clienți creditori », societatea a înregistrat încasarea sumei de .X. lei de la diverși clienți, care ulterior a fost înregistrată la venituri din lucrări și servicii – cont 704, sumă pentru care nu se înregistrează TVA colectată aferentă.

În speță se aplică prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. S.R.L nu a facturat până la data controlului avansurile încasate și înregistrate în luna mai 2010, ca urmare s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor încasate.

I) În luna ianuarie 2011, conform facturii nr. .X./2011 emisă de SC .X. SRL, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziționarea unui teren arabil conform CF nr. .X. în valoare de .X. lei, teren în suprafață de .X. mp situat în localitatea .X.. Aferentă acestui teren societatea a înregistrat TVA deductibilă în valoare de .X. lei.

În speță se aplică prevederile art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că terenul achiziționat este în extravilanul localității .X. și S.C. .X. S.R.L nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele prevăzute de pct.37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, acesta nu se încadrează la excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca urmare operațiunea înscrisă în factura nr. .X./2011 este scutită de taxă, societatea neavând drept de deducere a TVA în acest caz, astfel că s-a procedat la diminuarea TVA deductibilă și stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

J) În perioada mai 2009 – iunie 2012, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza unor facturi și bonuri fiscale emise de diverși furnizori, reprezentând achiziții de combustibil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că s-a procedat la stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

K) În luna aprilie 2011, S.C. .X. S.R.L a încheiat cu SC .X. SA, Contractul de cesiune leasing nr. .X./2011, al cărui obiect este preluarea autoturismului .X. 2.0 DI-D .X.. În baza acestui contract au fost înregistrate lunar în evidența contabilă facturi emise de SC .X. SA, care conțin, după cum este prevăzut în anexa la contract și o valoare reziduală lunară în sumă de .X. euro. Aferent valorii reziduale, societatea a dedus în perioada mai 2011 – iunie 2012, TVA în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Conform scadențarului ratelor de leasing valoarea reziduală se achită în rate, astfel încât la încheierea perioadei prevăzute în contract se va produce transferul dreptului de proprietate al autoturismului, valoarea reziduală reprezentând în fapt contravaloarea parțială a vehiculului, ca urmare pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă valorii reziduale, organele de inspecție fiscală nu au admis dreptul de deducere a TVA, întrucât societatea nu se încadrează la nici una din excepțiile prevăzute de lege.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei.

Totodată, urmare celor constatate pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în

sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X. prin adresa nr. .X./2012 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care, Garda Financiară .X. și organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au înaintat organelor de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X., Sesizarea penală nr. .X./2012, respectiv Sesizarea penală nr. .X./2012, cu privire la aspectele constatate prin Procesul Verbal încheiat la .X.2012, ale cărui constatări se regasesc și în Raportul de inspecție fiscală nr..X/2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În fapt, acțiunea de inspecție fiscală a fost efectuată urmare adresei Gărzii Financiare Secția Județeană .X. nr. .X./2012, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr. .X./2012, prin care s-a solicitat efectuarea verificării necesare în vederea cuantificării influențelor fiscale ale deficiențelor constatate cu ocazia controlului efectuat la S.C. .X. S.R.L.

Totodată, prin adresa mai sus menționată, Garda Financiară Secția Județeană .X. a precizat că aspectele cuprinse în Procesul Verbal nr. .X./2012 fac obiectul unei sesizări penale înaintate către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X..

Având în vedere cele de mai sus, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a desfășurat relații comerciale cu 18 furnizori, respectiv .X SRL loc. .X, SC .X SRL .X, SC

.X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X SRL, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X.SRL .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL .X, SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X. Urmare verificării documentelor financiar-contabile, din investigațiile efectuate de Garda Financiară Secția Județeană .X. a rezultat faptul că societățile în cauză nu pot justifica proveniența bunurilor facturate și nu sunt în măsură a presta serviciile contractate cu S.C. .X. S.R.L din următoarele motive:

- nu desfășoară activitate la sediul social declarat, nu s-a reușit contactarea reprezentanților legali ai acestora, nu dețin personal angajat sau active necesare prestării serviciilor în cauză, nu au întocmit și nu au depus declarații la organele fiscale;

- subcontractează serviciile în cauză altor furnizori care au același tip de comportament, respectiv “de societate de tip fantomă”, în sensul că nu desfășoară activitate la sediul social declarat, nu s-a reușit contactarea reprezentanților legali ai acestora, nu dețin personal angajat sau active necesare prestării serviciilor în cauză, nu au întocmit și nu au depus declarații la organele fiscale;

- s-a constatat faptul că în anumite perioade, de exemplu în luna noiembrie 2010, facturile primite de la mai mulți furnizori, .X SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL sunt scrise de către aceeași persoană, deși firmele sunt din județe diferite și au reprezentanți diferiți;

- o parte din facturile primite de la acești furnizori au fost înregistrate în evidența contabilă prin transferarea contravalorii acestora prin mai multe conturi (ct.231, ct.301, ct.351, ct.471, ct.455) până ca acestea să fie înregistrate în conturi de cheltuieli sau imobilizări corporale. Mai mult, suma de .X. lei a fost înregistrată inițial în contul 231 « Imobilizări în curs » pentru ca ulterior să fie transferate în debitul contului 455 « Asociați conturi curente » ;

- din informațiile oferite de bazele de date ale Ministerului Finanțelor Publice și din investigațiile efectuate de Garda Financiară Secția .X. referitoare la furnizorii în cauză rezultă faptul că pentru bunurile și serviciile înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor și serviciilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale;

- unele societăți au fost înființate doar în scopul de a emite facturi fiscale și a genera pentru alte societăți cheltuieli și TVA deductibilă.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei și de natura TVA în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii cu valoare totală de .X. lei.

Totodată, constatând, urmare verificării efectuate, că sunt indicii privind săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.(1)

lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au înaintat în completarea Sesizării penale nr. .X./2012 întocmită de Garda Financiară Secția Județeană .X., Sesizarea penală nr. .X./2012, către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X., împotriva reprezentantului legal al SC .X. SRL, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

În drept, art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X/2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X/2012 contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, există suspiciuni de evaziune fiscală, în condițiile în care, potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri și prestări de servicii, deducând cheltuieli și TVA aferentă, în baza unor facturi emise de diverși furnizori ce cuprind operațiuni fictive în sensul că acești furnizori, nu pot justifica

proveniența bunurilor facturate, nu sunt în măsură a presta serviciile contractate, au un comportament de tip fantomă, au fost înființate “doar în scopul de a emite facturi și a genera pentru alte societăți, cheltuieli și TVA deductibile”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat în completarea Sesizării penale nr. .X./2012 întocmită de Garda Financiară Secția .X., Sesizarea penală nr. .X./2012, către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X., împotriva reprezentantului legal al SC .X. SRL, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.43 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența faptei, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, aspecte ce pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni**, iar, pe de altă parte, **soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.**

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. .X./2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1), lit a), devenind art. 214 alin.(1), lit.a), după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că **“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2), din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”**

Cu același prilej Decizia Curții Constituționale nr. .X. din .X./ 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care aceasta a reținut că nu trebuie ignorate

nici prevederile art. 22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală potrivit cărora “hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

De asemenea, prin Decizia nr. .X./2004, Curtea Constituțională a constatat că “pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. .X./2011, Curtea Constituțională apreciază că “în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin Sesizarea Penală nr. .X./2012, respectiv Sesizarea penală nr. .X./2012, întocmită de Garda Financiară .X., respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., înaintate Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție Serviciul Teritorial .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul SC .X. SRL se ridică problema realității tranzacțiilor cu consecința sustragerii de la plata unor obligații fiscale și mai mult existența unor indici privind savârșirea de către reprezentantul legal al societății a unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori e vădit că soluționarea laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile (Hotărârea Marcks c. Belgiei din 13.06.1979 și Hotărârea Beian c. României din 06.12.2007).

A proceda astfel, per a contrario, ar fi însemnat să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”,

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de

procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.”

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, societatea în mod eronat a considerat ca fiind deductibile cheltuielile și TVA efectuate cu achiziția unui mijloc fix, precum și cu achiziția de bunuri, servicii, combustibil auto și materiale de construcții, TVA aferentă unei facturi reprezentând contravaloare avans carburanți care nu s-a materializat în achiziții de bunuri sau servicii, precum și faptul că nu a înregistrat veniturile obținute în baza contractului de execuție nr. .X./2010, a înregistrat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă unor lucrări de amenajare teren din data de 02.12.2010, stabilind în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, **SC .X. SRL** deși contestă obligațiile suplimentare în cuantumul mai sus menționat, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite prin Decizia de impunere nr..X/2012, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;*

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, neinvocând argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.65 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Totodată, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SRL**, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./2012 cu privire la suma totală de .X. lei, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **SC .X. SRL** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

3. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de

Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L datorează majorări de întârziere calculate pentru perioada 25.02.2009 – 26.10.2009, aferente cheltuielilor cu chiria sediului social pentru anul 2009 în condițiile în care societatea a înregistrat aceste cheltuieli ca fiind deductibile în anul 2008.

În fapt, S.C. .X. S.R.L, în calitate de chiriaș, a încheiat cu persoana fizică .X., în calitate de locator, contractul de închiriere imobil nr. .X./2008, înregistrat la AFP .X. sub nr. .X./2009, contract încheiat pe un an de la data semnării sale, cu mențiunea că data semnării contractului este 31.12.2008, prețul contractului fiind de .X. lei/an.

În luna decembrie 2008, în baza acestui contract, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă în contul 612”Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de .X. lei, sumă pe care a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în mod eronat a înregistrat în anul 2008 ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu chiria în sumă de .X. lei, întrucât această cheltuială este aferentă anului 2009.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit prin eșalonarea cheltuielilor cu chiria pe durata contractului și au calculat accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, stabilind în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În drept, art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunii, precizează:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit art.21 alin.(1) din actul normativ menționat mai sus:

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

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și **cele stabilite prin acte normative în vigoare.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea a înregistrat în anul 2008 ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli aferente anului 2009, având în vedere că prin contractul de închiriere nr. .X./2008 s-a prevăzut că data semnării acestuia este data de 31.12.2008 cu valabilitate 1 an, începând de la această dată.

Or, potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(1)Contabilitatea,[...],trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Totodată, potrivit pct.42 și pct.207 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.[...]

[...]

207. - (1) Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică iar conform principiului independenței exercițiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. De asemenea, se reține că, cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar

care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „cheltuielile au fost efectuate în baza contractului de închiriere înregistrat la organul fiscal”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au ținut cont de prevederile contractului de închiriere imobil nr. .X./2008, înregistrat la AFP .X. sub nr. .X./2009, însă au calculat accesorii aferente impozitului pe profit deoarece societatea a înregistrat cheltuieli cu chiria aferentă anului 2009 în anul 2008, în contul 612 ”Cheltuieli cu redevențe și chirii”, cheltuială pe care a considerat-o deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, nerespectând astfel principiul independenței exercițiului.

Totodată, se reține că societatea avea posibilitatea să înregistreze aceste cheltuieli în anul 2008, dar în contul de cheltuieli în avans, întrucât operațiunea privea o cheltuială viitoare.

Mai mult, se reține că societatea contestatară, în susținerea contestației, nu depune documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și, de asemenea, nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012 pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând „masă servită (catering)”, înregistrate de societate în contul 628 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, în condițiile în care acestea au fost încadrate în categoria cheltuielilor sociale și au depășit limita de deductibilitate prevăzută de lege.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți », cheltuieli în sumă totală de .X. lei, în baza achizițiilor efectuate de la SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X. reprezentând « masa servită (catering) ».

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » aceste cheltuieli și le-au încadrat ca fiind sociale.

Din totalul cheltuielilor în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei care depășesc limita de deductibilitate prevăzută de lege pentru cheltuielile sociale și au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009:

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

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile precum și cele stabilite prin acte normative în vigoare.

Totodată, art.21 alin.(3) lit.c) din actul normativ invocat mai sus, precizează:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Întră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că au deductibilitate limitată cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, S.C. .X. S.R.L. a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu „masa servită (catering)” în sumă de .X. lei în condițiile în care, cuantumul acestora depășește limita de deductibilitate prevăzută de lege pentru cheltuielile sociale prevăzută de legislația incidentă în materie în perioada supusă verificării.

Mai mult, se reține că societatea nu depune documente și nu aduce argumente care să infirme cele constatate și consemnate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X/2012 care a stat la baza deciziei de impunere, contestată.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *“Cu privire la cheltuielile efectuate de societate pentru asigurarea mesei muncitorilor care au executat lucrările de construcții-montaj, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta ar fi deductibilă fiscal doar la nivelul cheltuielilor sociale, calculate în quantum de 2% din fondul de salarii, făcându-se abstracție de prevederile legale care reglementează modul de acordare a hranei pentru angajați, fie sub forma unei mese calde în fiecare zi, fie sub forma tichetelor de masă. Acordarea hranei calde este un drept al muncitorilor prevăzut și prin contractul colectiv de muncă.”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că aceste cheltuieli sunt cheltuieli sociale și au acordat drept de deducere pentru acestea în limita a 2%, așa cum prevede legislația fiscală, anterior explicitată.

Se reține că în ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. nu contestă modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei ce sunt peste limita de deductibilitate prevăzută pentru cheltuielile sociale, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012 pentru suma totală de .X. lei reprezentând

impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

5. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile înregistrate de societate în baza facturii nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând „contravaloare avans carburanți” în condițiile în care S.C. .X. S.R.L nu face dovada că avansul s-a materializat în astfel de achiziții care să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în luna ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 « Cheltuieli cu materialele nestocate », suma de .X. lei, în baza facturii nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL, ce are înscrisă mențiunea « contravaloare avans carburanți ».

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că avansul s-a materializat, respectiv factura de achiziție prin care să se deconteze factura de avans, fapt pentru care în temeiul art.19, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, care precizează:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an

fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, în speță se aplică și prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din același act normativ, care stipulează:

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune nu sunt deductibile.

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului II, cap.2, pct.22 și pct. 44 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, care stipulează:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor. Totodată, înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, societatea a înregistrat ca și cheltuieli

deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de .X. lei, înscrise în factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL.

Din analiza facturii nr. .X./2009, prezentată în Anexa nr.X la Raportul de inspecție fiscală, se reține că obiectul facturii îl reprezintă « contravaloare avans carburanți », fără să fie înscrisă nicio altă mențiune.

Se reține, totodată, că S.C. .X. S.R.L, în susținerea contestației, nu a prezentat factura finală emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția pentru care anterior s-a facturat avansul și nici alte documente sau argumente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia „*carburanții au fost consumați la alimentarea utilajelor care au fost trecuți pe costuri*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât S.C. .X. S.R.L nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici a organului de soluționare a contestației, documente care să ateste achiziția efectivă de combustibil, respectiv factura de achiziție prin care să se deconteze factura de avans și nici alte documente justificative care să justifice această achiziție. Astfel, se reține că:

- nu a fost înregistrată intrarea în gestiune a combustibilului, cantitativ;
- nu au fost întocmite bonuri de consum cum s-a procedat în restul cazurilor de achiziții de combustibil;
- nu este justificat consumul de carburanți cu foi de parcurs sau fișa activității zilnice în cazul utilajelor;
- cheltuiala a fost înregistrată în contul 604 « Cheltuieli cu materialele nestocate » și nu în contul 6022 « Cheltuieli privind combustibilul ».

Se reține, de asemenea, că organele de inspecție fiscală au solicitat societății explicații prin Nota explicativă din data de .X.2012, în care se precizează că „*a existat o înțelegere de a cumpăra materiale și anume carburanți, realizându-se doar cantitatea care reprezintă contravaloarea facturii (...) la data controlului nu pot prezenta alte documente.*”, fără a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală factura de achiziție prin care să se deconteze factura de avans și alte documente care să ateste achiziția efectivă de combustibil.

Or, chiar dacă la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documentele solicitate, aceasta avea posibilitatea să le prezinte organului de soluționare a contestației, însă S.C. .X. S.R.L. s-a limitat doar la a face afirmații pe care la momentul formulării contestației nu a putut să le

probeze cu documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Se reține, totodată, că în ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit, societatea nu contestă modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile reprezentând contravaloare avans carburanți în sumă de .X. lei, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

6. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L datorează majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantumul menționat mai sus în condițiile în care societatea a executat lucrări de amenajare teren la data de 10.09.2009, conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, dar a înregistrat venituri și a emis factură în exercițiul financiar următor, respectiv la data de 29.01.2010.

În fapt, în luna ianuarie 2009, S.C. .X. S.R.L, în calitate de executant, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, contractul nr..X./2009, în valoare totală de .X. lei plus TVA, având ca obiect “executare amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X.”, durata contractului fiind de 10 luni, începând cu data de 15.01.2009.

În data de 10.09.2009, părțile contractante au încheiat Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009, prin care s-a constatat că lucrările de execuție s-au derulat conform prescripțiilor tehnice ale caietului de sarcini și ale proiectului tehnic, precum și faptul că nu s-au constatat neconformități, astfel că a fost admisă recepția lucrării la valoarea înscrisă în contract.

Astfel, în baza contractului nr..X./2009 și a Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X.2009 încheiate cu beneficiarul lucrării, S.C. .X. S.R.L a emis factura nr..X./2010 în valoare totală de .X./ lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în mod eronat a emis factură și a înregistrat venituri din lucrările executate, la data de 29.01.2010, întrucât lucrările au fost recepționate la data de 10.09.2009, dată la care societatea avea obligația înregistrării veniturilor.

Astfel, în baza prevederilor art.2 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată, pct.42, respectiv pct.207 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că influența fiscală a celor prezentate constă în diminuarea nejustificată a veniturilor din exploatare aferente perioadei septembrie 2009 – ianuarie 2010 și implicit denaturarea rezultatului fiscal al perioadei în cauză, astfel că au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, perioada 25.10.2009 – 25.04.2010, în sumă de .X. lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, care precizează:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an

fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, potrivit art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, în vigoare în anul 2009:

„(1) Contabilitatea, [...], trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct.42 și pct.207 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care stipulează:

„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.[...]

[...]

207. - (1) Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică iar conform principiului independenței exercițiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. De asemenea, se reține că, cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 15.01.2009, S.C. .X. S.R.L, în calitate de executant, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, contractul nr..X./2009, al cărui obiect îl constituie potrivit art.1 “Obiectul contractului”: “[...] “Executare amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X.”- conform Anexa nr.1/15.01.2009 [...]”.

Totodată, la art.2 din contract “Preț și modalități de plată” se stipulează: “Beneficiarul este de acord să plătească Executantului pentru serviciile prestate de acesta din urmă o sumă de .X. Ron, sumă la care se va

adăuga taxa pe valoarea adăugată (TVA) și care reprezintă valoarea totală a contractului. Termenul de plată va fi 30 zile de la emiterea facturii.” iar la art.3 “Durata contractului” se prevede “Prezentul contract se încheie pe o perioadă de 10 luni, începând din data de 15.01.2009, cu posibilitatea prelungirii în cazul în care obiectul prezentului contract nu s-a putut fi adus la îndeplinire dintr-o cauză neimputabilă Executantului”.

De asemenea, la data de 15.01.2009, a fost încheiată Anexa nr.1 la contractul menționat mai sus prin care se precizează lista fazelor de lucrări, astfel:

“1. Sapături mecanizate cu exc. de 0,71-1,25 mc în pământ cu umiditate natural desc. aut. ter. cat.2;

2. Transportul rutier al materialelor, semifabricatelor cu autobasculanta pe dist.= 15 km;

3. Împrăștiere pământ afinat cu buld. pe șenile de 81-180 cp în strat. cu gros. de 31-50 cm ter. cat.1;

4. Compactare umplutură teren necoeziv cu comp. pe pneuri de 20 t;

5. Strat din balast cilindrat cu funct. resist. fil-trantizol. aerisire anticap cu asternere mecanică;

6. Transportul rutier al materialelor, semifabricatelor cu autobasculanta pe dist.= 10 km.”

La data de 10.09.2009, S.C. .X. S.R.L, în calitate de executant a întocmit Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.1 privind lucrarea “Amenajare teren în Parcul Industrial .X. jud. .X.”.

Prin procesul verbal de recepție, Comisia de recepție a constatat că “Lucrările de execuție s-au derulat conform prescripțiilor tehnice ale caietului de sarcini și a prevederilor proiectului tehnic. Nu s-au constatat neconformități”.

Totodată, la pct.3 din procesul verbal menționat mai sus, se precizează că propunerea Comisiei de recepție a fost “Admiterea recepției lucrării în valoare de .X. lei, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei”.

Având în vedere cele precizate mai sus, respectiv faptul că prin procesul verbal de recepție au fost recepționate și recunoscute lucrările efectuate de S.C. .X. S.R.L, se reține că aceste lucrări se consideră că au fost executate la data de 10.09.2009, dată la care beneficiarul lucrării, respectiv SC .X. SRL a semnat procesul verbal de recepție.

Se reține, de asemenea, că societatea contestatară a facturat lucrările executate și recepționate la data de 10.09.2009, în exercițiul

financiar următor, respectiv la data de 29.01.2010, dată la care a fost emisă factura nr. .X..

Or, potrivit prevederilor legale invocate în prezenta decizie, se reține că societatea avea obligația facturării lucrărilor, respectiv înregistrării veniturilor în anul 2009, an în care s-au realizat veniturile.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *“Deși lucrările au fost finalizate în luna septembrie 2009 facturarea acestora s-a efectuat la începutul anului 2010 potrivit prevederilor contractuale”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din analiza contractului nr..X./2009 rezultă că nu s-a prevăzut în mod expres ca facturarea să se facă ulterior procesului-verbal de recepție. Mai mult, argumentul societății este contrazis de însuși art.2 al contractului care stipulează prevederi referitoare la preț și modalitatea de plată, respectiv *“Termenul de plată va fi 30 zile de la emiterea facturii”*. Or, în speță, contestatara confundă noțiunea de plată cu cea de a factura.

Se reține, de asemenea, că S.C. .X. S.R.L. nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Având în vedere cele precizate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea nejustificată a veniturilor din exploatare aferente perioadei septembrie 2009 – ianuarie 2010 și implicit denaturarea rezultatului fiscal al perioadei în cauză și au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru perioada 25.10.2009 – 25.04.2010, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

7. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în cuantum de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente achizițiilor de combustibil auto, în condițiile în care acesta este utilizat pentru vehicule rutiere motorizate de tip autoturisme .X., .X. și BMVX3.

În fapt, în perioada mai 2009 – iunie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă ca fiind deductibile, cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, aferente achizițiilor de combustibil auto utilizat pentru autoturisme mici, respectiv .X., .X., .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei, având în vedere că acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achiziția combustibilului în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

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

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, în speță, se aplică prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, în vigoare în perioada 01.05.2009 – 31.12.2010, care stipulează:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de

pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Aceste prevederi au fost menținute și în perioada 31.12.2010 – 31.12.2011, prin art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, astfel:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 01.05.2009 – 31.12.2011 nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi

utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Totodată, în perioada 01.01.2012 – 30.06.2012, art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, prevede:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada mai 2009 – iunie 2012, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de .X. lei, aferente achizițiilor de combustibil auto utilizat pentru autoturisme, respectiv .X., .X., .X..

Or, S.C. .X. S.R.L nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că vehiculele pentru care a utilizat combustibilul auto achiziționat au fost folosite exclusiv pentru intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport personal la și de la locul de desfășurare a activității, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism, ordine de deplasare, de conturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, nu poate fi reținută afirmația societății potrivit căreia „[...]carburanții au fost utilizați pentru transportul la și de la locul de muncă, în condițiile în care a efectuat lucrări pe întreg teritoriul județului .X. și în alte județe, situație prevăzută chiar în conținutul articolului prevăzut mai sus, care se încadrează în categoria de deductibilitate prevăzută de lege.[...] organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că specificul activității desfășurate de aceasta este executarea lucrărilor de construcții montaj, lucrări realizate în teritoriu și niciodată la sediul societății, context în care personalul trebuie să se deplaseze la și de la locul de muncă cu mijloacele de transport puse la dispoziție de către societate.”, având în vedere faptul că aceasta nu depune nici un document în susținerea propriei cauze, limitându-se numai la a face afirmații.

Se reține, de asemenea, că S.C. .X. S.R.L. nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile aferente achizițiilor de combustibil în sumă de .X. lei, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

8. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorări de întârziere calculate pentru perioada 26.04.2009 – 25.01.2010 aferente unor cheltuieli cu prestări servicii în valoare de .X. lei înregistrate în contabilitate în perioada martie 2009 – august 2009 în baza unor facturi ce au fost stornate în luna octombrie 2009 în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestor cheltuieli.

În fapt, în perioada martie 2009 – august 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » achiziții de prestări servicii de la persoana fizică .X. în valoare totală de .X. lei. Obiectul facturilor îl reprezintă « prestări servicii conform contract nr. ».

Ulterior, în luna octombrie 2009, S.C. .X. S.R.L a stornat facturile înregistrate în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » și le-a transferat în debitul contului 4551 « Asociați conturi curente ».

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare aferente perioadei martie 2009 – decembrie 2009 și implicit a denaturat rezultatul fiscal al perioadei în cauză, având în vedere că aceasta nu a prezentat documente justificative, respectiv comandă, contract, deviz de lucrări, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate în categoria cheltuielilor cu prestările de servicii deductibile la calculul profitului impozabil.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de majorări și dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 26.04.2009 – 25.01.2010, în sumă de .X. lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2009, care precizează:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, în speță se aplică și prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2009, care stipulează:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, potrivit art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2009:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului II, cap.2, pct.48, alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că deși în perioada martie 2009 – august 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » achiziții de prestări servicii de la persoana fizică .X. în valoare totală de .X. lei, având ca obiect « prestări servicii conform contract nr. », ulterior, în luna octombrie 2009, S.C. .X. S.R.L a stornat facturile înregistrate în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » și le-a transferat în debitul contului 4551 « Asociați conturi curente ».

Se reține, de asemenea, că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, contractele de prestări servicii în baza cărora au fost emise facturile înregistrate în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți », și nici alte documente justificative, respectiv comenzi, situații de lucrări, devize de lucrări, din care să rezulte faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel, se reține că emiterea și înregistrarea în contabilitate a unor facturi nu este suficientă întrucât societatea trebuia să prezinte în susținere documente doveditoare care să ateste punerea în executare a unor contracte și care să definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți astfel încât să se poată stabili în ce măsură quantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare și care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în folosul activității societății și pentru obținerea de venituri, conform prevederilor legale.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia cheltuielile au fost înregistrate în evidența contabilă în conformitate cu prevederile stipulate în contractul încheiat cu persoana fizică .X., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât S.C. .X. S.R.L se limitează la a invoca prevederile contractuale fără însă să înțeleagă să depună contractul în cauză, precum și orice alte documente probatorii care să justifice faptul că serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Se reține, totdată, că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2009 – 25.01.2010 aferente cheltuielilor cu prestările de servicii în valoare de .X. lei înregistrate în contabilitate în perioada martie 2009 – august 2009, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

9. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în cuantum de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu serviciile prestate de SC .X. SRL în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În fapt, în luna octombrie 2009, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți » factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SRL .X. în valoare de .X. lei. Obiectul facturii îl reprezintă « consultanță profesională pentru buna funcționare și îmbunătățirea proceselor de afaceri conform contract nr. .X./2008 ».

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente justificative, respectiv comandă, contract, deviz de lucrări, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate în categoria cheltuielilor cu prestările de servicii deductibile la calculul profitului impozabil, astfel că în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și nedeductibile cheltuielile de consultanță în sumă de .X. lei, pentru care au calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, care prevede:

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

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

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile Titlului II, cap.2, pct.48, alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute,

respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că S.C. .X. S.R.L a înregistrat ca și cheltuieli deductibile, cheltuiala cu consultanță profesională înscrisă în factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SRL .X..

Se reține, de asemenea, că societatea nu a prezentat contractul de prestări servicii nr. .X./2008 încheiat cu SC .X. SRL .X. nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației.

Totodată, se reține că S.C. .X. S.R.L nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, că au fost prestate efectiv și s-au materializat sub formă de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor, termenilor și condițiilor încheiate cu prestatorul.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Pentru a justifica că au fost efectuate în acest scop cheltuielile cu achiziția de servicii, respectiv pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu pct.48 al Titlului II din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, nici simpla prezentare a contractelor și a facturilor emise în baza acestora nu este suficientă, societatea contestatară trebuind să justifice prestarea de servicii cu documente care să conțină elementele precizate expres de legiuitor.

Se reține, totodată, că S.C. .X. S.R.L. nu contestă modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de consultanță în sumă de .X. lei, și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X/2012, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozitul pe profit în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.(1) lit.a), art.216 alin.(1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 pentru suma de .X. lei reprezentând:

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 referitoare la suma totală de .X. lei reprezentând:

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

3. Suspendarea soluționării contestației depuse de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X/.2012 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

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

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL