

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 06**  
**din 18.01.2013**

privind solutionarea contestatiei formulata de  
S.C. D S.R.L. cu sediul in judetul Botosani,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/.../03.12.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../03.12.2012, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../03.12.2012, asupra solutionarii contestatiei formulata de S.C. D S.R.L. cu sediul in judetul Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie plata la bugetul statului a sumei totale de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei; accesorii aferente TVA in suma de ... lei; impozit pe profit in suma de ... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspecție Fiscala Botosani prin Decizia de impunere nr. F-BT .../31.10.2012.

Petenta contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

De asemenea, societatea contesta Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../31.10.2012, pentru care competenta de solutionare revine Activitatii de Inspecție Fiscala Botosani, ca organ fiscal emitent al acestui act administrativ fiscal.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. D S.R.L. contesta Decizia de impunere nr. F-BT .../31.10.2012 solicitand admiterea contestatiei si pe cale de consecinta modificarea actelor administrative atacate, emiterea unei noi decizii corespunzatoare cu eliminarea obligatiilor de plata a sumei de ... lei, intrucat baza impozabila suplimentara pentru calcularea impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adaugata, dar si a accesoriilor de plata a fost stabilita eronat de organele de inspectie fiscala, din urmatoarele considerente:

Cu privire la TVA in suma de ... lei.

- in ceea ce priveste diferenta TVA nedeductibila in suma de ... lei stabilita suplimentar prin actul de control aferenta aprovizionarii de produse de la urmatoarele societati comerciale: SC M SRL Santana in suma de ... lei TVA nedeductibil; SC C SRL Salonta in suma de ... TVA nedeductibil fiscal si SC D SRL

Harlau in suma de ... lei TVA nedeductibil fiscal, contestatoarea considera ca TVA-ul dedus in cazul acestor achizitii de produse intruneste conditiile impuse de Legea nr. 571/2003. Faptul ca parte din documentele de livrare nu contin toate datele de identificare a mijlocului de transport nu poate antrena masura nedeductibilitatii TVA-ului;

- in ceea ce priveste nerecunoasterea deductibilitatii TVA in suma de ... lei aferenta unor lucrari de constructii facturate de SC L SRL catre SC D SRL, petenta sustine ca daca organul de control ar fi luat in calcul facturile prin care s-au stornat facturile initiale, tratamentul fiscal ar fi fost corect.

Cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei aferent unei baze impozabile in valoare de ... lei reprezentand lucrarile de constructii facturate de SC L SRL, contestatoarea considera ca suma de ... lei nu reprezinta cheltuieli nedeductibile daca avem in vedere in intregime facturile nr.../17.02.2011, .../28.04.2011 si .../21.07.2011.

Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de ... lei si accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, contestatoarea nu prezinta motivatiile de fapt si de drept in sustinerea contestatiei pentru aceste sume.

Cu privire la dovezile pe care se intemeiaza contestatia, petenta sustine ca intelege sa se foloseasca de proba cu documentele pe care organul de solutionare le va solicita pe parcursul solutionarii contestatiei.

**II.** Prin Decizia de impunere nr. F-BT .../31.10.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani a stabilit ca obligatii suplimentare de plata TVA in suma de ... lei, accesorii aferente TVA in suma de ... lei, impozit pe profit in suma de ... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei. Fata de aceste obligatii fiscale in suma totala de ... lei, petenta contesta numai suma de lei ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei, impozit pe profit in suma de ... lei, iar accesoriile in suma de ... lei le contesta in totalitate (accesorii aferente TVA in suma de ... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei).

Cu ocazia inspectiei fiscale generale s-au constatat diferente de T.V.A. nedeductibile în suma de ... lei, din care TVA in suma de ... lei aferenta inregistrarii in evidenta contabila a unor lucrari de constructii fara documente justificative (situatii de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor), precum si TVA in suma de ... lei provenita din nerecunoasterea dreptului de deducere al TVA aferenta unor achizitii de cereale efectuate de contestatoare de la S.C. D SRL Harlau, S.C. C SRL Salonta si de la S.C. M SRL Santana pentru care nu se confirmă faptul că a avut loc faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca petenta a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei reprezentand lucrari de constructii fara documente justificative (situatii de lucrari, procese verbale de receptie a lucrarilor), diminuand impozitul pe profit cu suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a debitelor constatate, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ... lei, din care accesorii aferente TVA in suma de ... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

**III.** Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

Obiectul contestatiei: TVA, impozitul pe profit si accesoriile aferente.

**1. Referitor la capatul de cerere privind dovedirea contestatiei cu acte justificative, cauza supusa solutionarii este investirea Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, sa se pronunte daca contestatoarea avea obligatia ca motivarea contestatiei sa fie dovedita cu acte justificative care sa ateste starea de fapt sustinuta sau afirmata de petenta.**

In fapt, organul de solutionare retine ca, prin contestatia depusa S.C. D S.R.L. prezinta in mod declarativ constatarile si masurile dispuse de organele de inspectie fiscala cu care nu este de acord, fara a prezenta si motivele de drept, temeiurile legale (articolele din Codul fiscal) pe care isi intemeiaza contestatia. De asemenea, contestatoarea nu prezinta dovezi constand in inscriurii care sa sustina afirmatiile si motivatiile de fapt invocate. Cu toate ca odata cu depunerea contestatiei petenta avea posibilitatea de a depune probe si dovezi in sustinerea cauzei, societatea nu a uzat de aceasta facilitate pentru a-si fundamenta apararea.

**In drept**, conform prevederilor art. 206 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007: *“contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept; d) dovezile pe care se intemeiaza;”*

De asemenea, art. 213 din ordonanta mentionata prevede la alin.(1) ca: *“in solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se va face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii”*, iar potrivit alin.(4) contestatorii *“pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei”*.

Ordinul ANAF nr. 2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede la pct. 2.5. ca: *“organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*.

Fata de cerintele imperative ale dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca in speta de fata motivatia de fapt a contestatiei consta in simpla insiruire a nemulmirilor contestatoarei fata de actul administrativ atacat.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca motivarea in drept se refera numai la temeiul legal de formulare si depunere a contestatiei prevazut de Codul de procedura fiscala, insa petenta nu prezinta pentru fiecare suma ce face obiectul contestatiei articolele din Codul fiscal si nu administreaza dovezile pe care se intemeiaza actiunea societatii.

Afirmatia *“in dovedirea contestatiei noastre intelegem sa ne folosim de proba cu documente, pe care le ve-ti solicita pe parcursul solutionarii contestatiei”*, nu poate

fi retinuta intrucat administrarea dovezilor se face odata cu depunerea contestatiei si este exclusiv in sarcina contestatoarei, aceasta fiind in masura sa depuna dovezile de care intelege sa se foloseasca in sustinerea motivatiilor sale, organul de solutionare a contestatiei neavand nici o obligatie legala privind solicitarea de documente pe parcursul solutionarii contestatiei.

Intrucat in sustinerea motivelor de fapt contestatoarea nu prezinta si motivele de drept (indicarea temeiurilor legale din Codul fiscal pentru fiecare motivatie de fapt) si deasemenea nu administreaza dovezile pe care sa isi intemeieze sustinerile din contestatie si care sa formeze convingerea organului de solutionare privind nelegalitatea masurilor dispuse prin decizia de impunere, se retine ca, contestatia este neintemeiata si nedovedita cu documente justificative.

**2. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este investirea Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care nu se confirmă că a avut loc faptul generator si exigibilitatea taxei referitor la facturile privind achizițiile de cereale, iar contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte date certe cu privire la transportul cantitatilor de cereale achizitionate, receptia acestor cantități si depozitarea acestora.**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.07.2010 - 31.08.2012.

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012, in perioada supusa inspectiei fiscale contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila achizitii de cereale de la un numar de 3 furnizori, deducand TVA in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

1) T.V.A. în sumă de ... lei aferenta aprovizionărilor de la S.C. M S.R.L. Sântana, judetul Arad, provenind din :

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria AR nr.../25.07.2010 emisă de către S.C.M S.R.L. Sântana în valoare totală de ... lei reprezentând achizitia cantității de ... t grâu;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria AR nr.../02.08.2010 emisă de către S.C. M S.R.L. Sântana în valoare totală de ... lei reprezentând achizitia cantității de ... t grâu si ... t rapită.

În urma analizei documentelor puse la dispozitie de către reprezentantii societății verificate rganele de inspectie fiscală au constatat faptul că pentru marfa achizitionata de la S.C. M S.R.L. Sântana au fost întocmite următoarele Avize de Însotire a Mărfii: ...

La rubrica privind “Expeditia” din facturile fiscale emise de către S.C. M S.R.L. Sântana către S.C. D S.R.L. este înscrisă specificatia “postă”. De asemenea facturile sus menționate nu contin date despre numele delegatului si mijlocul de transport folosit.

În ceea ce priveste avizele de însoțire a mărfurilor emise de către S.C. M S.R.L. Sântana se constata ca la rubricile “date privind expeditia”, acestea nu contin decât specificatia “Auto”.

Organele de inspectie fiscală au întocmit solicitarea de control încrucișat nr. IV/.../27.03.2012 către Activitatea de Inspectie Fiscala-A.I.F. Arad prin care solicită verificarea modului de înregistrare în evidenta contabila a S.C. M S.R.L. Sântana a

livrărilor efectuate către S.C. D S.R.L. În urma răspunsului primit rezultă faptul că A.I.F. Arad nu a putut efectua controlul deoarece arhiva financiar-contabilă a societății este ridicată de către B.C.C.O. Timisoara, Serviciul de Combatere a Criminalității Organizate Arad avându-se în vedere urmărirea penală efectuată în dosarul nr...DP/2010.

Analizând “Notele de receptie si constatare diferite” pentru produsele achiziționate de la S.C. M S.R.L. Sântana se constată că aceste note de receptie nu au completate rubrica privind mijloacele de transport cu care a fost transportată marfa.

2) T.V.A. în sumă de ... lei aferente aprovizionărilor de la S.C. C S.R.L. Salonta, judetul Bihor provenind din:

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria CTG nr.../30.09.2010 emisă de către S.C. C S.R.L. Salonta în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t porumb si ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria CTG nr.../01.10.2010 emisă de către S.C. C S.R.L. Salonta în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria CTG nr.../07.10.2010 emisă de către S.C. C S.R.L. Salonta în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t soia.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții societății verificate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru marfa achiziționată de la S.C. C S.R.L. Salonta au fost întocmite următoarele Avize de Însopire a Mărfii: ...

În ceea ce privește avizele de însoțire a mărfurilor emise de către S.C. C S.R.L. Salonta se constata ca la rubricile “date privind expeditia” acestea nu contin decât specificatia “Auto”.

Organele de inspecție fiscală au întocmit solicitarea de control încrucisat nr. IV/.../2/27.03.2012 către Activitatea de Inspectie Fiscala-A.I.F. Bihor prin care solicită verificarea modului de înregistrare în evidenta contabilă a S.C. C” S.R.L. Salonta a livrărilor efectuate către S.C. D S.R.L. În urma răspunsului primit rezultă faptul că A.I.F. Bihor nu a putut efectua controlul deoarece nu a putut intra în posesia arhivei financiar-contabilă a societății motivat de neprezentarea reprezentantului legal al S.C. C S.R.L. Salonta la control. Mentionăm că în urma răspunsului primit de la A.I.F. Bihor rezultă că împotriva S.C. C S.R.L. Salonta a fost întocmită Plângerea penală nr.../19.09.2011.

Analizând “Notele de receptie si constatare diferite” pentru produsele achiziționate de la S.C. C S.R.L. Salonta se constată ca aceste note de receptie nu au completate rubrica privind mijloacele de transport cu care a fost transportată marfa.

3) T.V.A. în sumă de ... lei aferenta aprovizionărilor de la S.C. D S.R.L. Hârlău, judetul Iasi provenind din:

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria DMT nr.../28.10.2010 emisă de către S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totala de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabila a facturii fiscale seria DMT nr.../28.10.2010 emisa de catre S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totală de ... lei reprezentand achiziția cantității de ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria ISTOT nr.../15.11.2010 emisă de către S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria ISTOT nr.../17.11.2010 emisă de către S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t soia;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria ISTOT nr.../18.11.2010 emisă de către S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t floarea soarelui;

- ... lei – T.V.A. aferentă înregistrării în evidenta contabilă a facturii fiscale seria ISTOT nr.../20.11.2010 emisă de către S.C. D S.R.L. Hârlău în valoare totală de ... lei reprezentând achiziția cantității de ... t floarea soarelui.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de către reprezentanții societății verificate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru marfa achiziționată de la S.C. D S.R.L. Hârlău au fost întocmite următoarele Avize de Însotire a Mărfii: ...

Pentru ff nr.../17.11.2010, ff nr.../20.11.2010, ff nr.../18.11.2010 și ff nr.../15.11.2010 nu există avize de însoțire a mărfurilor.

În ceea ce privește avizele de însoțire a mărfurilor emise de către S.C. D S.R.L. Hârlău se constată că la rubricile “date privind expediția” acestea contin doar specificatia “Auto”.

Organele de inspecție fiscală au întocmit solicitarea de control încrucișat nr. IV/.../4/27.03.2012 către Activitatea de Inspecție Fiscală-A.I.F. Iași prin care solicită verificarea modului de înregistrare în evidenta contabilă a S.C. D S.R.L. Hârlău a livrărilor efectuate către S.C. D S.R.L. Roma. În urma răspunsului primit rezultă faptul că A.I.F. Iași nu a putut efectua controlul deoarece nu a putut intra în posesia arhivei financiar-contabilă a societății motivat de neprezentarea reprezentantului legal al S.C. D S.R.L. Hârlău la control. Organele de control ale A.I.F. Iași fac următoarele precizări în Procesul verbal încheiat în data de 17.09.2012: “având în vedere cele relatate mai sus opinăm că S.C. D S.R.L. a acționat în desfășurarea tranzacțiilor economice adoptând un comportament specific firmelor fantoma (nu funcționează la sediul social declarat, nu a depus la organele fiscale declarațiile privind T.V.A. datorat și nu a achitat obligațiile fiscale aferente activităților economice desfășurate)”.

Mentionăm că în urma răspunsului primit de la A.I.F. Iași rezultă că împotriva S.C. D S.R.L. Hârlău a fost întocmită plângere penală.

Analizând “Notele de recepție și constatare diferite” pentru produsele achiziționate de la S.C. D S.R.L. Hârlău se constată că aceste note de recepție nu au completat rubrica privind mijloacele de transport cu care a fost transportată marfa.

**In drept**, conform Ordinului M.F.P. nr. 29/2003, art. 3: “*În situația în care bunurile nu se livrează de la sediul social înscris în antetul facturii fiscale sau al altui document legal aprobat pentru livrarea bunurilor, se vor menționa pe factura fiscală sau pe documentul respectiv, în mod suplimentar, elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/judetul*”.

Din analiza documentelor de evidență contabilă nu rezulta date certe cu privire la transportul cantităților de cereale achiziționate de la cei trei furnizori menționați mai sus, recepția acestor cantități și depozitarea acestora. Mai mult, contestatoarea nu a prezentat documente justificative în conformitate cu prevederile Normelor

Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute de O.M.F. 3512/2009, cap.A, pct. 1-2 care prevede că : “A. Norme generale:

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea partilor care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Facturile de aprovizionare pot dobândi calitatea de document justificativ doar în condițiile în care datele înscrise în acestea corespund realității.

Prin Decizia nr. 5 din 15 ianuarie 2007 dată de Înalta Curte de Casație și Justiție se specifică : **“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității”**.

Având în vedere datele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că nu există certitudinea că tranzacțiile efectuate sunt reale, întrucât nu poate fi confirmat faptul că a avut loc faptul generator pentru niciuna din livrările efectuate de către cei trei furnizori menționați mai sus către S.C. D S.R.L. Roma, având în vedere lipsa documentelor justificative care să ateste faptul că operațiunile economice au avut loc, încălcându-se astfel prevederile art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“art. 134<sup>1</sup> - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”**

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art. 145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”**, dreptul de deducere a T.V.A. de pe facturile de achiziție pentru S.C. D S.R.L. ia naștere la momentul exigibilității taxei la S.C. M S.R.L. Sântana, S.C. C S.R.L. Salonta și S.C. D S.R.L. Hârlău.

În condițiile în care la acești furnizori nu se confirmă faptul că a avut loc faptul generator și exigibilitatea taxei referitor la facturile emise către S.C. D S.R.L. în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține că nu au fost realizate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pentru societatea contestatoare, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru capatul de cerere reprezentând TVA în suma de ... lei.

**3. Referitor la capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este investirea Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Botosani - D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Soluționare - Contestații, să se pronunțe dacă aceasta sumă este datorată, în condițiile în care contestația nu a prezentat documente justificative privind executia efectivă a lucrărilor de construcții și nu s-a îndeplinit condiția de exigibilitate a TVA.**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.07.2010 - 31.08.2012.

**In fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale contestația a înregistrat în evidența contabilă achiziții de lucrări de construcții de la S.C. L S.R.L. Roma, jud. Botosani, deducând TVA în suma de ... lei, după cum urmează:

- ... lei – reprezentând T.V.A. aferentă facturii fiscale seria BT nr.../17.02.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări de construcții”;

- ... lei - reprezentând T.V.A. aferentă facturii fiscale seria BT nr.../ 28.04.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări de construcții”;

- ... lei - reprezentând T.V.A. aferentă facturii fiscale seria BT nr.../ 21.07.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări de construcții”.

Se reține că în data de 23.10.2012 organele de inspecție ale A.I.F. Botosani s-au deplasat la sediul social al S.C. L S.R.L. Roma având ca administrator pe dl.TD (aceeași persoană care asigură și administrarea prin procură a S.C. D S.R.L.) în vederea efectuării unei verificări privind realitatea tranzacțiilor derulate între societatea sus menționată și S.C. D S.R.L. În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru lucrările de construcții facturate de S.C. L S.R.L. Roma către S.C. D S.R.L. nu există întocmite situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrărilor, fapt ce conduce la concluzia că aceste lucrări de construcții nu au fost efectuate. Mai mult, în susținerea celor menționate mai sus, în urma verificărilor efectuate a rezultat faptul că S.C. L S.R.L. Roma nu a avut în cursul anului 2011 personal angajat cu contract individual de muncă, organele de control constatând că în evidența contabilă nu sunt înregistrate nici un fel de cheltuieli salariale.

Conform Notei explicative din data de 29.10.2012 dată de către TD, în calitate de administrator al SC L SRL, acesta recunoaște că nu s-au efectuat nici un fel de lucrări de construcții la S.C. D SRL.

Având în vedere interesul economic comun dintre cele două societăți se reține că facturile de prestări servicii întocmite de S.C. L S.R.L. nu au avut drept scop decât stingerea artificială a T.V.A. de plată la S.C. D S.R.L.

În susținerea faptului că tranzacțiile în discuție nu au avut loc stă și faptul că ulterior controlului acestor facturi au fost stornate, prin această operațiune S.C. L S.R.L. recunoscând faptul că operațiunile nu au fost reale.



Facturile de aprovizionare pot dobândi calitatea de document justificativ doar în condițiile în care datele înscrise în acestea corespund realității.

**In drept**, au fost încălcate prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: *”(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”*, respectiv: *”(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

În condițiile în care la S.C. L S.R.L. nu se confirmă faptul că a avut loc faptul generator și exigibilitatea taxei referitor la facturile emise către S.C. D S.R.L. în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține că nu au fost realizate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pentru societatea contestatoare, urmând a fi respinsă ca neintemeiată contestația pentru capatul de cerere reprezentând TVA în suma de ... lei.

**4. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de 86.000 lei**, cauza supusă soluționării este investirea Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Botosani - D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Soluționare - Contestații, să se pronunțe dacă această sumă este datorată, în condițiile în care contestația a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu prestări de servicii în construcții care nu au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care să poată proba dacă aceste prestări au fost executate efectiv și recepționate.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.07.2010 - 31.12.2011.

**In fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale contestația a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli lucrări construcții achiziționate de la S.C. L S.R.L. Roma, jud. Botosani, în suma de ... lei, după cum urmează:

- ... lei – reprezentând înregistrarea pe cheltuieli a facturii fiscale seria BT nr.../17.02.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări construcții”;

- ... lei - reprezentând înregistrarea pe cheltuieli a facturii fiscale seria BT nr.../28.04.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări construcții”;

- ... lei - reprezentând înregistrarea pe cheltuieli a facturii fiscale seria BT nr.../21.07.2011 emisă de către S.C. L S.R.L. Roma, factură ce are înscrisă la rubrica “denumirea produselor” specificatia “lucrări construcții”.

Se reține că la data de 23.10.2012 organele de inspecție ale A.I.F. Botosani s-au deplasat la sediul social al S.C. L S.R.L. Roma în vederea efectuării unei verificări privind realitatea tranzacțiilor derulate între societatea sus menționată și S.C. D S.R.L. În urma verificărilor s-a constatat faptul că pentru lucrările de construcții facturate de către S.C. L S.R.L. Roma către S.C. D S.R.L. nu există întocmite situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrărilor, fapt ce conduce la concluzia că aceste lucrări de construcții nu au fost efectuate. Mai mult, în susținerea celor menționate mai sus, în

urma verificărilor efectuate a rezultat faptul că S.C. L S.R.L. Roma nu a avut în cursul anului 2011 personal angajat cu contract individual de muncă, organele de control constatând că în evidenta contabilă nu sunt înregistrate nici un fel de cheltuieli salariale. Conform Notei Explicative din data de 29.10.2012 data de catre domnul TD, in calitate de administrator al S.C. L SRL Roma rezulta faptul ca S.C. L SRL nu a efectuat nici un fel de lucrari de constructii catre S.C. D SRL in cursul anului 2011.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca facturile de aprovizionare pot dobândi calitatea de document justificativ doar în condițiile în care datele înscrise în acestea corespund realității.

**In drept**, au fost încălcate prevederile art. 21 alin.(4) lit. f) si lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, care precizează ca: **“(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 operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;** [...]

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate si pentru care nu sunt încheiate contracte**”, precum si pct. 48 din Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, si anume: **“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele conditii: - serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”**.

Fata de cele prezentate se retine ca lucrarile de constructii facturate de catre S.C. L SRL Roma pentru S.C. D SRL nu au fost justificate cu documente din care sa rezulte ca acestea au fost efectiv executate si receptionate, astfel incat cheltuielile in suma de ... lei nu sunt deductibile fiscal, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia pentru capatul de cerere reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei.

**5. Referitor la capatul de cerere privind suma de ... lei, reprezentand accesorii in suma de ... lei aferente TVA si accesorii in suma de ... lei aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este investirea Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. Botosani, prin Compartimentul Solutionare - Contestatii, sa se pronunte daca contestatoarea datoreaza aceasta suma, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.**

Perioada calcul accesorii: 01.07.2010 - 26.10.2012.

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. F-BT .../31.10.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012 organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 01.07.2010 - 26.10.2012 accesorii in suma de ... lei, din care

accesorii in suma de ... lei aferente TVA si accesorii in suma de ... lei aferente impozitului pe profit, contestate in totalitate de petenta.

Accesoriile au fost calculate potrivit prevederilor art. 119 alin.(1) si art. 120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei 01.07.2010 - 26.10.2012.

Societatea contesta in totalitate accesoriile in suma de 194.305 lei, fara a prezenta nici un argument si nici o motivatie de fapt sau de drept in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

**In drept**, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: ***“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept”***... pe care se intemeiaza aceasta. De asemenea, potrivit pct. 2.5. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2137/2011: ***“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”***.

Intrucat prin contestatia depusa petenta nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente debitelor privind TVA si impozitul pe profit contestate; cota de majorare aplicata; data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor si penalitatilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitele privind TVA si impozitul pe profit, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere reprezentand accesorii in suma totala de ... lei.

**6. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani**, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani Botosani, prin Compartimentul solutionare - contestatii, se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

**In drept**, art. 205 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca: ***”impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii”***. Conform art. 110 alin.(3): ***”titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala”***, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): ***”drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal”***. In intelesul art. 41 ***”actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”***.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: ***“impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...”***, in conditiile art.109(2): ***“la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere”***, decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: **“decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere”**, iar art. 88 prevede ca: **“sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

**a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;**

**b) deciziile referitoare la bazele de impunere;**

**c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;**

**d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)”**.

Potrivit art. 209 alin.(1) lit. a) din acelasi act normativ, competenta de solutionare a directiilor generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal apartine: **“structurii specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;”**

**In fapt**, S.C. D S.R.L. contesta pe langa Decizia de impunere nr. nr. F-BT .../31.10.2012 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr. F-BT .../31.10.2012, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca petenta a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat societatea a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012, si avand in vedere ca decizia de impunere reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

**7. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../31.10.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, cauza**

supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.

**In fapt**, prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../3/31.10.2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale stabilite suplimentar, astfel cum au fost detaliate in decizia de impunere nr. F-BT .../31.10.2012 si in Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012.

**In drept**, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, prevede :

*“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:*

*a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala;”*

*“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”, iar pct. 5.3. din Ordinul A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:*

*“Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului, [...] etc.”*

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, *“Formularul Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite.”*

Intrucat masurile stabilite in sarcina S.C. D S.R.L. prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../3/31.10.2012 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest

capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 214 alin.(3); 216; si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

### **DECIDE:**

**Art. 1.** Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de S.C. D S.R.L. cu sediul in judetul Botosani pentru suma de ... lei, reprezentand TVA in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei.

**Art. 2.** Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de S.C. D S.R.L. pentru suma de ... lei, reprezentand accesorii aferente TVA in suma de ... lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei.

**Art. 3.** Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulate impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../31.10.2012 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

**Art. 4.** Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata impotriva Dispozitiei de masuri nr. IV/.../31.10.2012 catre Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botosani.

**DIRECTOR EXECUTIV,**