



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 25 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. - .X.
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP-101/20.01.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./14.01.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP-101/20.01.2015, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**, cu sediul în .X., Str. X, Județul .X. prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr. BH/.X.aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./03.12.2014, respectiv pentru suma de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA.**

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, respectiv **09.12.2014**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, respectiv în data de **24.12.2014**, conform ștampilei poștei aplicată pe plicul contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data formulării contestației **S.C. .X. S.A.** făcând parte din categoria marilor contribuabili, figurând la poziția nr. X din Anexa nr. 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**.

Deși prin contestație **S.C. .X. S.A.** contestă suma de **.X.lei**, pentru anii 2008 și 2009, din care:

- .X.lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA,**

întrucât cuantumul TVA pentru care se aduc argumente prin contestație este de **.X.lei**, iar al accesoriilor aferente de **.X.lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru suma de **.X.lei**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./03.12.2014, **S.C. .X. S.A.** solicită:

În principal, anularea/revocarea actelor administrative mai sus menționate, în ceea ce privește creanțele fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală, aferente anului 2008 și a lunilor ianuarie – februarie 2009, în sumă totală de **.X.lei**, din care TVA: debit **.X.lei**, dobânzi și majorări **.X.lei**, penalități **.X.lei** și impozit pe profit: debit **.X.lei**, dobânzi și majorări **.X.lei**, penalități **.X.lei** – societatea considerând că nu datorează aceste sume întrucât sunt prescrise.

În subsidiar, revocarea sau anularea actelor administrative mai sus menționate, în ceea ce privește creanțele fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit și TVA, precum și a dobânzilor, majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere în sumă totală de **.X.lei**, pentru anii 2008 și 2009, aferente raporturilor comerciale pe care societatea le-a desfășurat cu SC .X.SRL și SC .X.SRL, după cum urmează:

Societatea precizează că a fost supusă unei inspecții fiscale ce a cuprins perioada 01.01.2008 – 28.02.2014, pentru care s-a întocmit Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./03.12.2014 și au fost stabilite în sarcina sa următoarele obligații suplimentare de plată:

.X.lei - impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2013;

.X.lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 25.04.2008 – 03.11.2014;

.X.lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 01.04.2010 – 03.11.2014;

.X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar pentru perioada 01.12.2008 – 28.02.2014;

.X.lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA pentru perioada 25.01.2009 – 03.11.2014;

.X.lei - penalități de întârziere aferente TVA pentru perioada 01.07.2010 – 03.11.2014.

Societatea precizează că a achitat integral și la zi toate obligațiile suplimentare de plată de mai sus, aspect care nu înlătură dreptul societății de a contesta legalitatea actelor atacate pe cale administrativă și judiciară, potrivit normelor procedurale incidente și nici dreptul de a solicita rambursarea integrală a sumelor anulate (revocate) sau desființate de organul emitent sau după caz anulate de instanță. Motivul pentru care societatea a achitat sumele respective este acela, ca acestea să nu producă alte accesorii, fapt care i-ar îngreuna situația financiară și nu acela că ar recunoaște temeinicia și legalitatea sumelor impuse suplimentar.

Societatea apreciază că sumele impuse de către organele de inspecție fiscală aferente perioadei 2008 - 28.02.2009 sunt prescrise, această perioadă intrând sub incidența prescripției, potrivit art. 91 alin. (1) și (2) și art. 98 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, astfel că organul fiscal emitent nu avea dreptul de a stabili obligații fiscale pentru această perioadă, iar societatea nu

datorează suma de **.X.lei**, din care TVA: debit **.X.lei**, dobânzi și majorări **.X.lei**, penalități **.X.lei** și impozit pe profit: debit **.X.lei**, dobânzi și majorări **.X.lei**, penalități **.X.lei**.

Societatea precizează că, în cazul în care se va respinge excepția prescripției aferente perioadei 01.01.2008 – 28.02.2009 pe fondul acțiunii, din totalul obligațiilor de plată impuse conform Deciziei de impunere nr. F-CJ **.X./03.12.2014** în sumă de **.X.lei**, contestă suma de **.X.lei**, compusă astfel:

- .X.lei** – impozit pe profit suplimentar;
- .X.lei** – TVA suplimentară;
- .X.lei** – dobânzi/majorări de întârziere;
- .X.lei** – penalități de întârziere.

Astfel, societatea susține că, pentru suma de **.X.lei**, compusă din impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X.lei**, dobânzi aferente în sumă de **.X.lei** și penalități în sumă de **.X.lei**, rezultată din considerarea de către echipa de inspecție fiscală drept cheltuială nedeductibilă a sumei de **.X.lei**, interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală este subiectivă și nefondată.

Pentru diferența de **.X.lei**, compusă din impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X.lei**, TVA aferentă în sumă de **.X.lei**, dobânzi aferente în sumă de **.X.lei** și penalități în sumă de **.X.lei**, rezultată din considerarea de către echipa de inspecție fiscală drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și TVA aferentă doar lunii decembrie 2008 și ianuarie 2009, respectiv pentru suma de **.X.lei** aferentă anului 2008 și suma de **.X.lei** aferentă anului 2009, reprezentând servicii de transport mărfuri justificate cu foi de parcurs și efectuate în baza contractului de prestări servicii nr. **.X./28.01.2008** de către SC **.X. SRL**, societatea precizează că, în conținutul raportului de inspecție fiscală se face referire și la încălcările legislative ale administratorului SC **.X. SRL**, iar aceste încălcări în relația cu alți parteneri, printre care și SC **.X. SA** au dus la suspiciunea că livrările către SC **.X. SA** nu au conținut economic, iar documentele au fost întocmite în scopul creării de operațiuni doar aparent reale.

Societatea susține că, serviciile prestate de SC **.X.SRL** au avut conținut economic, fiind justificate prin foi de parcurs, contract și facturi fiscale și achitate prin chitanțe.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 11,

alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CJ .X./03.12.2014, s-au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, perioada supusă verificării fiind:

- 01.01.2008 – 31.12.2013 - pentru impozitul pe profit

- 01.12.2008 – 28.02.2014 - pentru TVA.

IMPOZIT PE PROFIT

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar după cum urmează:

- În perioada 12.03.2008 – 21.11.2008, **S.C. .X. S.A.** a efectuat achiziții de servicii de la SC .X.SRL cu sediul în .X., str. Vasile Alecsandri nr. 7, în valoare de **.X. lei**, înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”. Pe facturile de achiziții este menționat „prestări servicii”, facturile având o valoare sub **.X. lei** fiind achitate în numerar la data emiterii, achizițiile fiind justificate cu contractul de furnizare servicii nr. .X./15.02.2008, iar la obiectul contractului fiind specificat „se contractează și se efectuează lucrări de zidărie și construcții”, fără a fi menționat unde s-au efectuat aceste lucrări.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că, nu există situații de lucrări întocmite din care să rezulte faptul că aceste lucrări au fost realizate, din nota explicativă dată de președintele CA rezultând că, serviciile achiziționate de la SC .X.SRL reprezintă „lucrări, refaceri/reabilitări construcții în societate, conform contracte încheiate între părți.”

În urma solicitării de control încrucișat la SC .X.SRL, au fost transmise invitații administratorului și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „destinatar mutat”, iar asociatul nu a dat curs invitației transmise.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate și nici efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile, societatea încălcând prevederile art. 11, alin. (1), art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- În perioada 04.04.2008 – 31.12.2008, **S.C. .X. S.A.** a efectuat achiziții de servicii de transport de la SC .X.SRL, înregistrate în contul 624, în valoare de .X.lei, justificate doar cu un contract încheiat între cele două societăți, fără a exista și alte documente justificative (comenzi, documente de transport), din nota explicativă dată de președintele CA rezultând că, serviciile achiziționate de la SC .X.SRL reprezintă „transporturi mărfuri și persoane (plan local) conform contractului încheiat pentru perioada specificată.”

În urma solicitării de control încrucișat la SC .X.SRL s-a constatat că societatea nu funcționează la sediu, nefiind identificată nicio persoană care să reprezinte societatea, fapt pentru care au fost transmise invitații atât la sediul societății cât și la sediul administratorului și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „expirat termen de păstrare”.

În lipsa documentelor contabile ale SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală de la AJFP .X. au procedat la analiza informațiilor existente în baza de date, constatându-se faptul că SC .X.SRL a declarat achiziții de la mai mulți operatori economici în timp ce aceștia nu au declarat livrări, motiv pentru care s-au solicitat controale încrucișate pentru a se stabili realitatea acestor tranzacții.

Datorită faptului că administratorul SC .X.SRL s-a sustras de la efectuarea controlului și a faptului că cele mai semnificative achiziții declarate de această societate nu sunt declarate ca livrări de către parteneri, organele de inspecție fiscală au considerat că există suspiciunea ca livrările efectuate de către SC .X.SRL nu au conținut economic, iar documentele au fost întocmite în scopul creării aparenței de operațiuni reale cu finalitate în acordarea de cheltuieli deductibile și de TVA deductibilă la **S.C. .X. S.A.**

De asemenea, analizând situațiile financiare anuale din baza de date a ANAF, s-a constatat faptul că SC .X.SRL nu avea în perioada respectivă salariați care ar fi putut presta serviciile respective către **S.C. .X. S.A.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile în sumă de **.X.lei** sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, deoarece societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate și nici efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile, societatea încălcând prevederile art. 11, alin. (1), art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- În cursul anului 2009, respectiv în luna ianuarie, **S.C. .X. S.A.** a efectuat achiziții de servicii înregistrate în contul 624 de la SC .X.SRL .X. în sumă de **.X.lei**.

Datorită faptului că **S.C. .X. S.A.** nu a putut justifica efectuarea acestor servicii și luând în considerare cele anterior prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru neachitarea în termen a debitului reprezentând impozit pe profit suplimentar, în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (7) și art. 120¹ alin. (2) lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2009, **S.C. .X. S.A.** a efectuat achiziții de servicii de la SC .X.SRL .X., **S.C. .X. S.A.** neputând justifica efectuarea acestor servicii, așa cum s-a explicitat pe larg anterior, la capitolul referitor la impozitul pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X.lei** (.X.lei pentru luna decembrie 2008 și .X.lei aferentă lunii ianuarie 2009) – pentru achizițiile de servicii de transport de la SC .X.SRL.

Pentru neachitarea în termen a debitului reprezentând TVA suplimentară, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120¹ alin. (1) și (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

A) ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite suplimentare pentru perioada 01.01.2008 – 28.02.2009, invocată de contestatară, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a nascut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare incepand cu data de 01.01.2009:

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declaratie privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declaratie privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăiul și la gazele naturale din producția internă", referitor la declaratia privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

" I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declaratie privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a)."

Având în vedere dispozițiile art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2008 este *15 aprilie 2009, iar pentru anul 2009 este 15 aprilie 2010*, coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezulta ca data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2008, este 15.04.2009, iar termenul de prescripție curge de la data de **01.01.2010**, iar pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 de la **01.01.2011**.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că inspecția fiscală a început la data de 03.04.2014, dată la care organele de inspecție fiscală s-au înregistrat în registrul unic de control la poziția nr.18.

Raportat la cele anterior prezentate se reține că nu este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pentru anii 2008 și 2009.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** aferentă perioadei decembrie 2008 – ianuarie 2009, conform prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 25.05.2009:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.[...]”

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la **01.01.2010**, iar pentru luna ianuarie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.02.2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la **01.01.2010**.

Având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit pentru și TVA pentru perioada 01.01.2008 – 28.02.2009, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Întrucât societatea consideră prescrisă suma totală de **.X.lei**, din care pe fondul cauzei aduce argumente cu privire la suma de **.X.lei**, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond numai în ceea ce privește obligațiile fiscale în cunatum de **.X.lei**, reprezentând:

.X.lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA,**

iar pentru diferența de **.X.lei** (**.X.lei - .X.lei**), contestația va fi respinsă ca urmare a nerezitării excepției prescripției.

B) ASPECTE DE FOND

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu prestări servicii de construcții achiziționate de la SC .X.SRL în sumă de .X.lei și cheltuielilor cu prestări servicii de transport achiziționate de la SC .X.SRL în sumă de .X.lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în condițiile în care societatea nu a justificat, în condițiile legii, efectuarea respectivelor cheltuieli.

În fapt, societatea a înregistrat în perioada 12.03.2008-21.11.2008, suma de .X.lei în contul 628 - "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" – reprezentând cheltuieli cu lucrări de zidărie și construcții achiziționate de la SC .X.SRL.

De asemenea, societatea a înregistrat în perioada 04.04.2008-31.12.2008 și 05.01.-16.01.2009, suma de .X.lei și respectiv suma de .X.lei în contul 624 - "Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal" – reprezentând cheltuieli cu servicii de transport achiziționate de la SC .X.SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile efectuate de societate de la cei doi furnizori de servicii sunt justificate numai cu Contractul de furnizare de servicii nr. .X./15.02.2008, respectiv cu Contractul de transport nr. .X./28.01.2008, societatea nedeținând alte documente justificative care să ateste că respectivele servicii au fost necesare și efectiv prestate și nici efectuarea lor în vederea realizării de venituri impozabile.

Mai mult, în urma solicitării de control încrucișat la SC .X.SRL, au fost transmise invitații administratorului și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „destinatar mutat”, iar asociatul nu a dat curs invitației transmisă acestuia, iar în ceea ce privește solicitarea de control încrucișat la SC .X. SRL, s-a constatat că societatea nu funcționează la sediu, nefiind identificată nicio persoană care să reprezinte societatea, fapt pentru care au fost transmise invitații atât la sediul societății cât și la sediul

administratorului și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „expirat termen de păstrare”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, în temeiul prevederilor art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

“(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.”

Conform pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

“(4) 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;”

coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, iar pentru a fi considerate deductibile aceste prestări de servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze 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 aflate la dosarul cauzei rezultă că, societatea a înregistrat în perioada 12.03.2008-21.11.2008, suma de .X.lei în contul 628 - "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" – reprezentând cheltuieli cu lucrări de zidărie și construcții achiziționate de la SC .X.SRL, serviciile fiind justificate numai cu Contractul de furnizare de servicii nr. .X./15.02.2008, iar la obiectul contractului fiind specificat „se contractează și se efectuează lucrări de zidărie și construcții”, fără a fi menționat unde s-au efectuat aceste lucrări.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că societatea, nu a pus la dispoziție situații de lucrări, procese verbale de recepții întocmite, din care să rezulte natura lucrărilor realizate și faptul că aceste lucrări au fost efectiv prestate, din nota explicativă dată de președintele CA rezultând că, serviciile achiziționate de la SC .X.SRL reprezintă „lucrări, refaceri/reabilitări construcții în societate, conform contracte încheiate între părți.”

Mai mult, se reține că, în urma solicitării de control încrucișat la SC .X.SRL, au fost transmise invitații administratorului și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „destinatar mutat”, iar asociatul nu a dat curs invitației transmisă acestuia.

Suținerea societății potrivit căreia, “respectivele lucrări de reabilitare și întreținere periodică a clădirilor au fost necesare și efectiv prestate, iar interpretarea dată de echipa de inspecție fiscală este subiectivă și

nefondată”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa documentelor justificative care să ateste necesitatea și prestarea efectivă a lucrărilor, precum și faptul că aceste lucrări au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că, societatea a înregistrat în perioada 04.04.2008-31.12.2008 și 05.01.-16.01.2009, suma de .X. lei și respectiv suma de .X. lei în contul 624 - “Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal” – reprezentând cheltuieli cu servicii de transport achiziționate de la SC .X.SRL, serviciile fiind justificate numai cu Contractul de transport nr. .X./28.01.2008 iar la obiectul contractului fiind specificat „prestarea de servicii de transport marfă”.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că societatea, nu a pus la dispoziție documente justificative (comenzi, documente de transport) care să ateste prestarea serviciilor respective, din nota explicativă dată de președintele CA rezultând că, serviciile achiziționate de la SC .X.SRL reprezintă „transporturi mărfuri și persoane (plan local) conform contractului încheiat pentru perioada specificată”, deși în contract și în contestație nu se face referire la transport persoane, ci doar la transport de mărfuri.

De asemenea, în contestație se face referire la faptul că aceste servicii de transport sunt justificate cu foi de parcurs, acestea însă nefiind puse la dispoziția echipei de inspecție în timpul controlului și nici atașate la dosarul contestației. Mai mult, conform art. 3, lit. a) din Contractul de transport nr. .X./28.01.2008, prestatorul trebuia să efectueze transportul în baza comenzilor ferme primite de la beneficiar, comenzi care nu existau la data inspecției fiscale, iar atât în contract, cât și în răspunsul dat în nota explicativă a președintelui CA, nu este specificat ce fel de mărfuri s-au transportat și nu au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și nici anexate la contestație documente care să ateste faptul că mărfurile transportate au fost recepționate.

Totodată, se reține că, în urma solicitării de control încrucișat la SC .X.SRL s-a constatat că societatea nu funcționează la sediu, nefiind identificată nicio persoană care să reprezinte societatea, fapt pentru care au fost transmise invitații atât la sediul societății cât și la sediul administratorului, și asociatului societății, acestea întorcându-se cu mențiunea „expirat termen de păstrare”.

În lipsa documentelor contabile ale SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală de la AJFP .X. au procedat la analiza informațiilor existente în baza de date, constatându-se faptul că SC .X.SRL a declarat achiziții de la mai mulți operatori economici în timp ce aceștia nu au declarat livrări, motiv pentru care

s-au solicitat controale încrucișate pentru a se stabili realitatea acestor tranzacții.

De asemenea, analizând situațiile financiare anuale din baza de date a ANAF și datele din aplicația „Sistemul național de evidențe auto” s-a constatat faptul că SC .X.SRL nu avea în perioada respectivă salariați și mijloace de transport necesare realizării serviciilor respective către **S.C. .X. S.A.**.

Drept urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate și nici efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile, societatea încălcând prevederile art. 11, alin. (1), art. 21, alin. (1) și art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă .X.lei aferent cheltuielilor cu prestări servicii de construcții achiziționate de la SC .X.SRL și cheltuielilor cu prestări servicii de transport achiziționate de la SC .X.SRL.**

Față de cele de mai sus, se reține că, întrucât prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozit pe profit în sumă de **.X.lei**, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia **“accesoriul urmează principalul”**, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X.lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.**

2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, aferentă achizițiilor de servicii de transport achiziționate de la SC .X.SRL, în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2009,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care

societatea nu face dovada că aceste servicii au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în lunile decembrie 2008 și ianuarie 2009, **S.C. .X. S.A.** a efectuat achiziții de servicii de la SC .X.SRL .X., în baza unor facturi a căror valoare este sub .X.lei și care au fost achitate în numerar la data emiterii, **S.C. .X. S.A.** neputând justifica efectuarea acestor servicii, așa cum s-a explicat pe larg anterior, la capitolul referitor la impozitul pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei (.X.lei pentru luna decembrie 2008 și .X.lei aferentă lunii ianuarie 2009) – pentru achizițiile de servicii de transport de la SC .X.SRL.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art. 146 alin. 1 lit. a) din același act normativ:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să **facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile

revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Se reține că, **S.C. .X. S.A.** nu a justificat efectuarea serviciilor de transport achiziționate de la SC .X.SRL, așa cum s-a explicat pe larg anterior, la cauza referitoare la impozitul pe profit.

Astfel, organul de soluționare reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile în baza unui contract, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiilor taxabile contestatara trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiilor sale taxabile.

Drept urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei (.X.lei pentru luna decembrie 2008 și .X.lei aferentă lunii ianuarie 2009) – pentru achizițiile de servicii de transport de la SC .X.SRL.

Având în vedere cele precizate mai sus, în conformitate cu prevederile **art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X.lei, aferentă serviciilor de transport achiziționate de la SC .X.SRL.

Față de cele de mai sus, se reține că, întrucât prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru TVA în sumă de .X.lei, ca și consecință, în baza principiului de drept conform căruia

“accesoriul urmează principalul”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X.lei, aferente TVA stabilită suplimentar.

Astfel, în temeiul prevederilor legale invocate și în considerarea celor reținute la capitolul III, lit. A și lit. B din prezenta decizie, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-CJ .X./03.12.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X.lei, reprezentând:

- .X.lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit;**
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;**
- .X.lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X.lei - penalități de întârziere aferente TVA.**

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**