



Ministerul Finanțelor Publice



**Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații**

DECIZIA NR. _97_____
din __04.10.2012_____

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L.
(fosta S.C. S.R.L.),
din loc., județul Suceava,
CUI RO,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.)** din, județul Suceava.

S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.) formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., privind măsura de depunere a declarației informative 394 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SV, înregistrate la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.

Totodată, societatea solicită și suspendarea executării actelor atacate.

Inspecția fiscală la societate a început la data de având la bază avizul nr., când denumirea societății era **S.C. S.R.L. CUI** Ulterior, societatea își schimbă denumirea în **S.C. S.R.L. CUI**, fiind emis certificatul de înregistrare, eliberat la

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.) contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., privind suma de, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., privind măsura de depunere a declarației informative 394 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SV, înregistrate la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea actelor atacate, precum și suspendarea oricărui act de executare a deciziilor atacate.

Petenta afirmă că, prin actele contestate, s-au constatat în evidența contabilă a S.C. S.R.L. Bosanci o serie de înregistrări considerate ca fiind eronate, în special privind regimul cheltuielilor, motiv pentru care, prin deciziile de impunere contestate, s-au stabilit măsuri de recalculare a bazei impozabile prin reîntregirea acesteia, fapt care a dus la nașterea unei creanțe în sumă de totală de

Societatea precizează că, în realizarea obiectului de activitate, a efectuat acte de comerț cu diverși parteneri, unele din aceste operațiuni comerciale fiind criticate prin actul de control, plățile efectuate în contul prestațiilor de care a beneficiat fiind înlăturate din categoria cheltuielilor aferente obiectului de activitate, pentru considerente nejustificate, astfel:

1. Cu privire la tranzacțiile privind transportul de carburanți realizat prin S.C. S.R.L. București, contestatoarea precizează că, în urma controlului efectuat, s-a considerat că sumele pe care le-a achitat pentru realizarea transporturilor efectuate de acea societate nu erau datorate, drept pentru care s-au înlăturat din cheltuielile deductibile, stabilindu-se suplimentar impozit pe profit în sumă de, TVA în sumă de lei și accesorii aferente.

Petenta face precizarea că, în urma verificării efectuate de Garda Financiară, a rezultat că S.C. S.R.L. nu deține în proprietate vehicule prin intermediul cărora să fi efectuat transportul carburanților către beneficiarii săi. Deoarece societatea nu a dovedit existența unor contracte de prestări servicii transport sau închirierea unor asemenea vehicule, organul de control a dispus înlăturarea cheltuielilor efectuate cu transportul carburanților, precum și a TVA aferentă.

Societatea susține că punctul de vedere al organului de control este greșit deoarece, așa după cum rezultă și din actele puse la dispoziția organelor de control, beneficiarii s-au aprovizionat cu carburanții respectivi prin intermediul său. Menționează că acest fapt dovedește că marfa livrată a ajuns la destinatari cu ajutorul unor vehicule specializate.

În consecință, petenta susține că acele cheltuieli sunt reale și necesare obiectului său de activitate.

2. Referitor la respingerea cheltuielilor reprezentând contravaloare prestații de consultanță juridică furnizate de SC SRL, societatea susține că există înscrisuri doveditoare pentru aceste prestații și se regăsesc în anexa la contestație. De asemenea, se precizează că, dacă aspectele ce țin de forma înregistrării operațiunilor nu ar exista, faptul că furnizorul serviciilor confirmă în mod clar efectuarea lor, că acesta s-a înregistrat cu sumele încasate și a emis facturi pentru aceste servicii, dovedește clar realitatea respectivei prestații și corecta deducere din masa impozabilă a sumelor alocate cu efectuarea ei.

3. Referitor la stabilirea suplimentară a impozitului pe profit rezultat în urma respingerii la deducere a sumei de lei (combustibil dat în consum în anul 2009), lei pentru cheltuieli cu obiecte de inventar și pentru cheltuieli de protocol, precum și la stabilirea suplimentară a TVA în sumă de lei aferentă combustibilului dat în consum în anul 2009, lei pentru obiectele de inventar, pentru cheltuielile de protocol, suma de sponsorizări pentru anii 2010, 2011 și suma de lei eronat înregistrată în cont 471 pentru anul 2001, societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite, iar explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În concluzie, societatea susține că sumele au fost stabilite în sarcina sa în mod greșit și face precizarea că dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu i-a fost comunicată așa cum prevăd normele de procedură fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., s-a stabilit în sarcina S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.) suma totală de, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit;
- – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

Controlul fiscal efectuat la societate a vizat perioada 01.01.2008-31.03.2012.

Din adresa nr., emisă de Garda Financiară București, înregistrată la AIF sub nr., rezultă că, în urma unui control efectuat la SC SRL București, CUI, privind modul de înregistrare a unei achiziții intracomunitare din Bulgaria, s-au constatat că această societate nu funcționează la adresa sediului social declarat, iar pentru anul 2010 nu a depus declarațiile recapitulative 390 și informative 394 și prin deconturile de TVA a raportat venituri zero.

De asemenea, s-a constatat că, din conținutul declarației informative 394, au rezultat neconcordanțe, în sensul că la sem. I 2010, S.C. S.R.L. a înregistrat ca achiziție de la SC SRL suma de

Garda Financiară Suceava a efectuat un control la S.C. S.R.L. și a constatat că societatea a înregistrat în contabilitate suma de, în baza facturii seria, reprezentând „transport auto bitum conform contract nr.”, emisă de SC SRL. Administratorul S.C. S.R.L., prin nota explicativă dată, a precizat că acea factură este aferentă aprovizionărilor cu bitum pe care le-a efectuat de la SC SRL Bacău, CUI, și care aveau ca beneficiar final SC SA Suceava, iar documentele de însoțire a mărfurilor au fost lăsate la SC SA Suceava, plata facturii efectuându-se cu bilete la ordin.

Prin procesul verbal înregistrat la AIF sub nr. încheiat în urma controlului încrucișat efectuat la SC SA Suceava, s-a constatat că, în perioada 2009-2010, SC SA Suceava a avut relații comerciale cu S.C. S.R.L., relații ce au constat în aprovizionarea cu bitum rutier și combustibil, că transporturile de bitum achiziționate de la S.C. S.R.L. (furnizor inițial SC SRL) au fost însoțite în general de „avize de însoțire a mărfii” sau „bonuri de cântar”.

De asemenea, din verificarea documentelor de însoțire a transporturilor de bitum achiziționate de la S.C. S.R.L. și din confruntarea numerelor de înmatriculare ale mijloacelor de transport înscrise în acele documente cu baza de date pusă la dispoziție de M.A.I., a rezultat că aceste mijloace de transport sunt adecvate pentru tipul și cantitățile bunurilor transportate, iar proprietarii cei mai semnificativi ai acestora sunt SC SRL ...și SC SRL

Se face precizarea că, din documentele de însoțire a transporturilor de bitum, nu rezultă ruta pe care s-au efectuat transporturile de bitum.

De asemenea, cu privire la delegații care au însoțit transporturile, rezultă că aceștia nu sunt angajați ai SC SA Suceava.

Se mai face mențiunea că unele avize de însoțire a mărfii conțin date cu privire la prestatorul de servicii SC SRL și beneficiarul SC SRL.

Se precizează și că bonurile de cântărire sunt în limba maghiară, având înscrise numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport având ca proprietar SC SRL din localitatea ..., jud. Sălaj.

În urma acestor verificări, organele fiscale au constatat următoarele:

- societatea a înregistrat în luna decembrie 2009, în contul 624 „cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane” suma de, reprezentând „transport auto

bitum conform contract nr.”, emisă de SC SRL, considerând că aceste cheltuieli sunt aferente activității economice desfășurată în anul 2009;

- transporturile de bitum achiziționate de la SC SRL au fost însoțite în general de „avize de însoțire a mărfii” sau „bonuri de cântar” și au fost efectuate cu mijloace de transport adecvate pentru tipul și cantitățile bunurilor transportate, iar proprietarii cei mai semnificativi ai acestora sunt SC SRL ...și SC SRL ...;

- factura seria, emisă de SC SRL, în sumă de, reprezintă „transport auto bitum conform contract nr.”. Conform pct. 1 din acest contract, SC SRL, în calitate de locatar, închiriază, iar S.C. S.R.L., în calitate de locatar, ia cu chirie autocisterne pentru efectuarea de transport bitum intern și extern;

- din consultarea bazei de date a MFP, rezultă că SC SRL nu a dispus de baza materială pentru a presta serviciile de transport înscrise în acea factură, întrucât nu a avut mijloace de transport în patrimoniu și nu a avut angajați;

- din consultarea bazei de date a MFP, rezultă că SC SRL nu a achiziționat prestări servicii de la transportatorii care au emis documentele de însoțire a bitumului transportat și nici de la alți furnizori;

- s-a constatat că nici S.C. S.R.L. nu a justificat prin foi de parcurs și printr-un consum de combustibil necesar efectuării transporturilor, nu a prezentat situații privind numărul de autocisterne închiriate, numărul de înmatriculare a acestora, ruta pe care s-a desfășurat transportul de bunuri, numărul de kilometri parcurși pentru efectuarea transportului, pentru a justifica suma de înscrisă în acea factură.

În concluzie, organele fiscale au constatat că S.C. S.R.L. nu a putut justifica că a efectuat transporturi cu mașinile închiriate de la SC SRL, în baza contractului nr., întrucât societatea respectivă nu a deținut mijloace de transport în patrimoniu și nu a avut angajați și nici documente legale din care să rezulte că a achiziționat bunuri sau servicii de la o terță persoană.

Organele fiscale au stabilit că au fost încălcate prevederile pct. 12 din HG 44/2004, fiind aplicabile prevederile art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 și ale pct. 36 alin. 1 din secțiunea 7 cap. II din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

În consecință, au respins la deducere cheltuielile cu transportul în sumă de, stabilind pentru trim. IV 2009 un profit suplimentar în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de

Totodată, organele fiscale au respins la deducere și TVA în sumă de lei aferentă serviciilor în sumă de, înregistrate în luna ianuarie 2010, considerând că operațiunile nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale firmei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că, în perioada mai-decembrie 2009, societatea înregistrează cheltuieli privind combustibilul pentru autovehiculele; (autoturisme), în sumă de

Organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. t și art. 145 alin. 1 din Codul fiscal și art. 32 alin. 10 din OUG 34/2009.

Astfel, au stabilit un profit impozabil suplimentar aferent perioadei mai-decembrie 2009 în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Totodată, organele fiscale au respins la deducere și TVA în sumă de lei aferentă combustibilului achiziționat în perioada mai 2009-martie 2012 în sumă de (din care aferent perioadei mai-decembrie 2009), cu precizarea faptului că, pentru perioada 2010-2012, combustibilul a fost considerat de societate ca fiind cheltuială nedeductibilă pentru calculul impozitului pe profit, dar a dedus TVA în sumă de lei.

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iunie 2009, societatea înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, în contul de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” în sumă de lei, aflate în stoc din anul 2007.

Organele fiscale fac precizarea că societatea nu a justificat folosirea acelor obiecte de inventar pentru desfășurarea activității și consideră că aceste cheltuieli nu sunt în scopul realizării de venituri impozabile.

Organele fiscale au stabilit pentru trim. II 2009 un profit impozabil suplimentar în sumă de lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Totodată, organele fiscale au respins la deducere și TVA în sumă de lei aferentă obiectelor de inventar în sumă de lei, întrucât societatea nu a justificat folosirea bunurilor pentru desfășurarea activității, organele fiscale considerând că operațiunile nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale firmei.

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în trim. IV 2010 și trim. IV 2011, societatea a depășit limita de 2% pentru cheltuielile de protocol cu suma de, și respectiv cu suma de lei, pentru care a dedus TVA în sumă de lei, respectiv lei.

Se precizează că societatea a considerat cheltuielile aferente trim. IV 2010 deductibile integral la calculul profitului impozabil, iar pentru trim. IV 2011 cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de lei, diminuând astfel profitul impozabil aferent trim. IV 2010 cu suma de și aferent trim. IV 2011 cu suma de

Organele fiscale au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de (aferent anului 2010 în sumă de și aferent anului 2011 în sumă de) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de (aferent anului 2010 în sumă de și aferent anului 2011 în sumă de).

De asemenea, organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și

..... pentru anul 2011) aferentă diferenței cu care s-au depășit cheltuielile de protocol deductibile.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că, în anii 2010 și 2011, societatea a depășit limita legală pentru cheltuieli de sponsorizare deductibile (acordare de bunuri) cu suma de lei, respectiv lei, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de lei, respectiv lei.

Organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă sumei cu care s-au depășit cheltuielile de sponsorizare deductibile.

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna ianuarie 2011, societatea înregistrează în contul 471 „Cheltuieli în avans” contravaloare combustibil conform facturilor fiscale:

- nr.-TVA în sumă de
- seria-TVA în sumă de.....

În luna martie 2012, societatea înregistrează în contabilitate prin articolul contabil 117.1=471, cu explicația „reglare înregistrare”, societatea neputând justifica achiziționarea de combustibil din luna ianuarie 2011.

Organele fiscale nu acordă dreptul de deducere a TVA aferentă lunii ianuarie 2011 pentru suma de lei.

În urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iulie 2010, societatea a achiziționat de la SC SRL, cu factura și factura nr., „servicii consultanță juridică conform contract” în valoare de și respectiv lei, sume înregistrate de societate în contul de cheltuieli 628 „Alte servicii executate de terți”, servicii pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate (organele fiscale fac precizarea că societatea nu și-a extins activitatea prin deschiderea unor puncte de lucru noi conform Contractului de consultanță juridică fără număr și fără dată).

Organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile pct. 48 din HG 44/2004.

Deoarece societatea nu deține documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță, organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, **stabilind un profit impozabil suplimentar aferent trim. III 2010 în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de**

Totodată, organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă totală de, aferentă celor două facturi.

Organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, alin. 3 lit. a, alin. 4 lit. t, art. 145 alin. 2 lit. a, art. 145¹ alin. 1, alin. 2 lit. a, art. 128 alin. 8 lit. f din Codul fiscal, pct. 44 din HG 44/2004, pct. 36 alin. 1, pct. 46 alin. 1 și 2 din OD 3055/2009.

De asemenea, din verificarea modului de declarare în deconturile de TVA a sumelor rezultate din jurnalul de vânzări și cumpărări, organele fiscale au constatat că taxa a fost declarată eronat, respectiv sumele declarate nu corespund cu sumele înregistrate în contabilitate.

Din fișa pe plătitor a rezultat că societatea înregistrează la 31.03.2012 soldul sumei negative a TVA în sumă de lei, iar în contabilitate se înregistrează un sold debitor al contului 4424 (TVA de rambursat) în sumă de, stabilindu-se astfel **TVA suplimentară în sumă de lei.**

Consecința fiscală este stabilirea suplimentară a unui profit impozabil în sumă de și a unui impozit pe profit în sumă de (..... + lei + lei + +).

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei.**

De asemenea, în ceea ce privește TVA, consecința fiscală este stabilirea unei TVA suplimentară în sumă de (..... lei + lei + lei + + +..... lei + + lei).

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de s-au calculat **dobânzi de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de lei s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de lei.**

În urma verificării efectuate la societate, s-a constatat că, în trim. I 2009, societatea a înregistrat cheltuieli cu amenzile și penalitățile în sumă de, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal pentru calculul profitului impozabil, care au fost considerate de societate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent trim. I și trim. II 2009, situație reglată în trim. III 2009. Astfel societatea a diminuat profitul impozabil aferent trim. I și trim. II 2009 cu suma de lei și impozitul pe profit aferent cu suma de lei, situație reglată în trim. III 2009.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**

De asemenea, s-a constatat că, din verificarea modului de declarare la organul fiscal teritorial a impozitului pe profit aferent perioadei verificate, a rezultat

că impozitul pe profit a fost declarat eronat în trimestrele I-III aferente anilor 2009-2011, diminuând obligația de plată la bugetul de stat, situație reglată în trim. IV al fiecărui an. Pentru neachitarea acestuia la scadență s-au calculat **accesorii în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de lei.**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de**

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de aferent trim. II 2009 și în sumă de aferent trim. I 2011, declarat eronat și reglat în trim. IV s-au calculat **penalități de întârziere în sumă de lei (..... aferente impozitului în sumă de și aferente impozitului în sumă de**).

Organele fiscale au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., prin care s-a dispus măsura de depunere a declarației informative 394, precum și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SV, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, nefiind modificată baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.03.2012.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor de transport, în condițiile în care nu face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2009, societatea a dedus cheltuieli cu transportul de bitum, în sumă de, în baza facturii seria, emisă de SC SRL, pentru care nu a putut face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

În consecință, au respins la deducere cheltuielile cu transportul în sumă de, stabilind pentru trim. IV 2009 un profit suplimentar în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de

Societatea susține că a achitat furnizorului său serviciile prestate și că acest fapt dovedește că operațiunea este reală.

De asemenea, afirmă că punctul de vedere al organului de control este greșit deoarece, așa după cum rezultă și din actele puse la dispoziția organelor de control, beneficiarii s-au aprovizionat cu carburanții respectivi prin intermediul său. Menționează că acest fapt dovedește că marfa livrată a ajuns la destinatari cu ajutorul unor vehicule specializate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și alin. 2 lit. e** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 19

“Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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; [...].”

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 12 și pct. 22** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din 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”.

Din prevederile legale mai sus citate 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, sumă din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se precizează că sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri (în categoria cărora se cuprind și cheltuielile cu prestările de servicii), nefiind admise la deducere cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din acest texte de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA 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**, decide că „**nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...].**”

Din prevederile legale invocate rezultă că sunt admise la deducere cheltuielile efectuate în scopul desfășurării obiectului de activitate al firmei, dar cu condiția ca la baza înregistrării lor să se regăsească documente justificative, întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Prin urmare, nu este suficient să se dețină o factură, este necesar să se facă dovada și cu alte documente, din care să rezulte că operațiunea reflectată în aceasta este reală, că a avut loc, că s-a efectuat în realitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2009, societatea a dedus cheltuieli cu transportul de bitum, în sumă de, în baza facturii seria, emisă de SC SRL, pentru care nu a putut face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

Conform pct. 1 din acest contract, SC SRL, în calitate de locator, închiriaza, iar S.C. S.R.L., în calitate de locatar, ia cu chirie autocisterne pentru efectuarea de transport bitum intern și extern, dar din consultarea bazei de date a MFP, rezultă că SC SRL nu a dispus de baza materială pentru a presta serviciile de transport înscrise în acea factură, întrucât nu a avut mijloace de transport în patrimoniu, nu a avut angajați și nu a achiziționat prestări servicii de la transportatorii care au emis documentele de însoțire a bitumului transportat și nici de la alți furnizori.

Organele fiscale au constatat că transporturile de bitum achiziționate de la SC SRL au fost însoțite în general de „avize de însoțire a mărfii” sau „bonuri de cântar” cu mijloace de transport adecvate pentru tipul și cantitățile bunurilor transportate, iar proprietarii cei mai semnificativi ai acestora sunt SC SRL ...și SC SRL

De asemenea, s-a constatat că nici S.C. S.R.L. nu a justificat prin foi de parcurs și printr-un consum de combustibil necesar efectuării transporturilor,

nu a prezentat situații privind numărul de autocisterne închiriate, numărul de înmatriculare a acestora, ruta pe care s-a desfășurat transportul de bunuri, numărul de kilometri parcurși pentru efectuarea transportului, pentru a justifica suma de înscrisă în acea factură.

Referitor la susținerea petentei că a achitat factura de prestări servicii și acest fapt dovedește că operațiunea este reală, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu este suficient ca o factură să fie achitată pentru ca să se facă dovada că operațiunea a existat.

Sunt necesare documente suplimentare, cum ar fi avize de însoțire, foi de parcurs, un consum de combustibil necesar efectuării transporturilor, situații privind numărul de autocisterne închiriate, numărul de înmatriculare a acestora, ruta pe care s-a desfășurat transportul de bunuri, numărul de kilometri parcurși pentru efectuarea transportului, cantitățile transportate etc.

- ❖ Sunt aplicabile în acest sens și prevederile **pct. 36 alin. 1 din secțiunea 7, cap. II** din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, unde se precizează că:

„[...] efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) [...]”.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia punctul de vedere al organului de control este greșit deoarece, așa după cum rezultă și din actele puse la dispoziția organelor de control, beneficiarii s-au aprovizionat cu carburanții respectivi prin intermediul său, iar acest fapt dovedește că marfa livrată a ajuns la destinatari cu ajutorul unor vehicule specializate, **facem precizarea că** nu este vorba că marfa livrată, în cantitățile furnizate, nu ar fi ajuns la destinatar cu ajutorul unor vehicule specializate, ci faptul că **S.C. S.R.L.** nu a putut dovedi faptul că transporturile au fost efectuate de SC SRL București, nejustificându-se prestarea de servicii pentru care a emis factura seria, în valoare de, reprezentând „transport auto bitum conform contr. Nr.”.

De asemenea, prin referatul nr., înregistrat la AIF Suceava sub nr. și la DGFP Suceava sub nr., privind propuneri de soluționare a contestației formulată de societate, organele fiscale din cadrul AIF Suceava fac precizarea că plata acelor servicii a fost făcută cu bilete la ordin care au fost decontate din contul curent al **S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.)**, în favoarea lui, conform extraselor de cont, societatea înregistrând în contabilitate în debitul contului 401 „Furnizori” analitic S.C. S.R.L. București.

Aceste constatări rezultă și din extrasul de cont nr. emis de SA și din fișa de cont pentru operațiuni diverse pe luna decembrie 2010

..... pentru furnizorul S.C. S.R.L. București, existente în copie la dosarul contestației.

Prin urmare, nu rezultă nici dacă plata transportului a fost făcută în realitate către furnizorul înscris în factură, respectiv S.C. S.R.L. București.

Societatea a încheiat cu S.C. S.R.L. București contractul nr., conform căruia S.C. S.R.L., în calitate de locatar, închiriaza, iar S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.), în calitate de locatar, ia cu chirie autocisterne de transport bitum intern și extern, dar nu demonstrează că operațiunea reflectată în factura nr. a avut loc.

- ❖ Societatea are obligația înregistrării în contabilitate numai a operațiunilor efectuate, nu și a celor care nu au avut loc, așa cum rezultă și din prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde la **pct. 46** se precizează că:

“SECȚIUNEA 7 PRINCIPII CONTABILE GENERALE

[...]

46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea”.

Din aceste prevederi legale se reține că operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Societatea nu anexează la contestația formulată nici un document prin care să facă dovada că SC SRL a prestat servicii de transport către S.C. S.R.L., aceasta având sarcina de a de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Deoarece contestatoarea nu face dovada efectuării operațiunii de transport de la SC SRL către S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.), rezultă că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor de transport în sumă de, drept pentru care rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere aceste cheltuieli și au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2009 în sumă de

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de transport, fără a deține documente prin care să facă dovada că operațiunea a avut loc, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009.**

2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent perioadei mai-decembrie 2009, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul pentru două autoturisme, în condițiile în care nu face dovada cu documente că vehiculele se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în perioada mai-decembrie 2009, societatea înregistrează cheltuieli privind combustibilul pentru autovehiculele; (autoturisme), în sumă de

Organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. t și art. 145 alin. 1 din Codul fiscal și art. 32 alin. 10 din OUG 34/2009, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli.

Astfel, au stabilit un profit impozabil suplimentar aferent perioadei mai-decembrie 2009 în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **art. 21 alin. 4 lit. t** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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:

[...]

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.

[...]”.

Din prevederile legale mai sus citate se reține că, în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, nu sunt admise la deducere 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.

Excepție de la cele menționate mai sus fac 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, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi și vehiculele utilizate pentru închirierea către

alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au respins la deducere cheltuielile cu combustibilul în sumă de, consumat de societate pentru autoturismele; în perioada mai-decembrie 2009.

Așa după cum rezultă și din prevederile legale menționate, societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul pentru perioada mai-decembrie 2009, decât dacă vehiculele respective se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Societatea nu face dovada cu documente că cele două mașini se încadrează în excepțiile prevăzute expres de lege, aceasta susținând doar că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

Societatea nu anexează la contestația formulată nici un document prin care să facă dovada că are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul, respectiv că cele două autoturisme se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada mai-decembrie 2009, cheltuieli cu combustibilul în sumă de pentru două autoturisme, fără a deține documente prin care să facă dovada că acestea se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere aceste cheltuieli și au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2009 în sumă de lei, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009.**

3. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.

....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu obiectele de inventar, în condițiile în care nu face dovada cu documente că acestea sunt efectuate în scopul desfășurării activității firmei.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iunie 2009, societatea înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, în contul de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” în sumă de lei, aflate în stoc din anul 2007.

Organele fiscale fac precizarea că societatea nu a justificat folosirea acelor obiecte de inventar pentru desfășurarea activității și au considerat că aceste cheltuieli nu sunt în scopul realizării de venituri impozabile.

Organele fiscale au stabilit pentru trim. II 2009 un profit impozabil suplimentar în sumă de lei și un impozit pe profit aferent în sumă de lei.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 19

“Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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.

[...]”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 12 și pct. 22** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din 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”.

Din prevederile legale mai sus citate 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, sumă din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se precizează că sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din prevederile legale invocate rezultă că sunt admise la deducere cheltuielile efectuate în scopul desfășurării obiectului de activitate al firmei.

Nu orice cheltuială este admisă la deducere, este necesar ca aceasta să fie efectuată în interesul firmei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iunie 2009, societatea înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, în contul de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” în sumă de lei, aflate în stoc din anul 2007.

Organele fiscale fac precizarea că societatea nu a justificat folosirea acelor obiecte de inventar pentru desfășurarea activității.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că obiectele de inventar respective au fost utilizate pentru activitatea desfășurată desfășoară, aceasta susținând doar că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

Societatea nu face dovada că are dreptul la deducerea cheltuielilor cu obiectele de inventar, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de lei, fără a face dovada că acestea au fost utilizate în interesul firmei, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere aceste cheltuieli și au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2009 în sumă de lei, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009.**

4. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit, din care aferent anului 2010 și aferent anului 2011, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor de protocol în sumă de lei, în condițiile în care a depășit plafonul stabilit de lege cu această sumă.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în trim. IV 2010 și trim. IV 2011, societatea a depășit limita de 2% pentru cheltuielile de protocol cu suma de și respectiv lei.

Societatea a considerat cheltuielile de protocol aferente trim. IV 2010 deductibile integral la calculul profitului impozabil, iar pentru trim. IV 2011 societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de lei.

Organele fiscale au constatat că societatea a diminuat profitul impozabil aferent trim. IV 2010 cu suma de și aferent trim. IV 2011 cu suma de

Organele fiscale au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de (aferent anului 2010 în sumă de și aferent anului 2011 în sumă de) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de (aferent anului 2010 în sumă de și aferent anului 2011 în sumă de).

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 19

“Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.**

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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.**

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) **cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;**

[...]”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 12 și pct. 22** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

14. La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozitul pe profit anual, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică anual.

[...]

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.

33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile”.

Din prevederile legale mai sus citate 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, sumă din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se precizează că sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, sunt o serie de cheltuieli care au deductibilitate limitată, în categoria cărora se cuprind și cheltuielile de protocol. Acestea sunt deductibile în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Din prevederile legale invocate rezultă că cheltuielile de protocol sunt deductibile la calculul profitului impozabil, dar deductibilitatea este limitată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în trim. IV 2010 și trim. IV 2011, societatea a depășit limita de 2% pentru cheltuielile de protocol cu suma de, respectiv lei.

Societatea a considerat cheltuielile de protocol aferente trim. IV 2010 deductibile integral la calculul profitului impozabil, iar pentru trim. IV 2011 societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de lei.

Organele fiscale au constatat că societatea a diminuat profitul impozabil aferent trim. IV 2010 cu suma de și aferent trim. IV 2011 cu suma de

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că are dreptul la deducerea cheltuielilor de protocol în sumă de lei (din care aferentă trim. IV 2010 și aferentă trim. IV 2011), sumă cu care s-a depășit limita prevăzută de lege.

Societatea nu face dovada că are dreptul la deducerea cheltuielilor de protocol, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, ca deductibile, cheltuieli de protocol în sumă de lei, sumă cu care s-a depășit plafonul stabilit de lege, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere aceste cheltuieli și au stabilit suplimentar **impozit pe profit aferent anului 2010 în sumă de și aferent anului 2011 în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la aceste sume.**

5. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit aferent trim. III 2010, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor reprezentând servicii de consultanță juridică, în condițiile în care nu face dovada că acestea sunt efectuate în scopul desfășurării activității firmei.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iulie 2010, societatea a achiziționat de la SC SRL, cu factura și factura nr. „servicii consultanță juridică conform contract” în valoare de și respectiv lei, sume înregistrate de societate în contul de cheltuieli 628 „Alte servicii executate de terți”, servicii pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate (organele fiscale fac precizarea că societatea nu și-a extins activitatea prin deschiderea unor

puncte de lucru noi conform Contractului de consultanță juridică fără număr și fără dată).

Deoarece societatea nu deține documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță, organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, **stabilind un profit impozabil suplimentar aferent trim. III 2010 în sumă de și un impozit pe profit suplimentar în sumă de**

Societatea susține că există înscrisuri doveditoare pentru aceste prestații și se regăsesc în anexa la contestație. De asemenea, precizează că, dacă aspectele ce țin de forma înregistrării operațiunilor nu ar exista, faptul că furnizorul serviciilor confirmă în mod clar efectuarea lor, că acesta s-a înregistrat cu sumele încasate și a emis facturi pentru aceste servicii, dovedește clar realitatea respectivei prestații și corecta deducere din masa impozabilă a sumelor alocate cu efectuarea ei.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 19

“Reguli generale

(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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:

[...]

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;

[...]”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 12 și pct. 22** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din 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.

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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

Din prevederile legale mai sus citate 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, sumă din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se precizează că sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, se stipulează și faptul că nu sunt admise la deducere cheltuielile cu serviciile de consultanță, pentru care nu se poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Astfel, pentru a putea deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță este obligatoriu să se facă dovada că acestea au fost efectiv prestate, că au fost executate în baza unui contract încheiat între părți, având la bază o serie de documente justificative în acest sens, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție,

rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor pentru activitatea desfășurată.

Prin urmare, se reține că aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal dacă se face dovada cu documente că au fost efectuate în interesul firmei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iulie 2010, societatea a achiziționat de la SC SRL, cu factura și factura nr. „servicii consultanță juridică conform contract” în valoare de, respectiv lei, sume înregistrate de societate în contul de cheltuieli 628 „Alte servicii executate de terți”.

Organele fiscale fac precizarea că pentru aceste servicii administratorul societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate.

Societatea anexează copie după anexa la contractul de consultanță juridică din data de, încheiat între SC SRL, în calitate de consultant, și S.C. S.R.L., în calitate de client.

Analizând contractul încheiat între cele două părți, rezultă că societatea desemnată drept consultant pentru servicii de consultanță juridică avea ca obligații principale asistarea și reprezentarea clientului în fața tuturor persoanelor fizice sau juridice, a instanțelor judecătorești, precum și oricăror alte instituții competente din România și orice alte consultații în domeniul juridic.

Analizând anexa la acest contract, rezultă că societatea desemnată drept consultant pentru servicii de consultanță juridică, are ca obligații efectuarea de servicii de prospectare a pieței din București și perimetrul acestuia, în vederea stabilirii utilității unui antrepozit fiscal pentru produse energetice (carburanți), efectuarea de studii privind rentabilitatea unei astfel de investiții, căutarea unui spațiu adecvat acestui proiect, să efectueze demersurile achiziționării spațiului și obținerea autorizațiilor necesare, în situația acceptării de către client, respectiv S.C. S.R.L., devenită ulterior S.C. S.R.L..

Rezultă o contradicție între prevederile contractului și anexa acestuia, în sensul că prin contract, consultantul oferă servicii juridice, în timp ce din anexă rezultă că oferă servicii ce aparțin de domeniul economic și nu juridic.

Prin urmare, rezultă că acel contract încheiat între părți și anexa sa (fără număr), cuprind o serie de elemente care nu țin de domeniul juridic, drept pentru care contractul respectiv nu poate fi considerat ca document în baza căruia contestatoarea are dreptul la deducerea acelor cheltuieli.

Chiar și în situația în care contractul este valid, petenta nu anexează situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de

pieță sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede legea, pentru a afce dovada că serviciile au avut loc în realitate.

Din prevederile legale invocate în acest capăt de cerere rezultă că aceste cheltuieli pot fi deduse dacă se face dovada necesității efectuării lor în interesul activității și dacă contribuabilul deține documente prin care face dovada că operațiunile au avut loc în realitate.

Societatea afirmă că furnizorul serviciilor confirmă în mod clar efectuarea operațiunilor, că a emis facturi și că a achitat sumele respective, iar acest fapt demonstrează că operațiunile au avut loc.

Precizăm faptul că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu este suficient să se emită o factură și să fie achitată pentru a avea dreptul la deducerea cheltuielilor reflectate în aceasta.

Sunt necesare documente suplimentare, este necesar să se dovedească și faptul că operațiunea s-a desfășurat în realitate și că a fost efectuată în interesul activității. Nu este acceptată la deducere orice operațiune înscrisă pe o factură.

- ❖ Sunt aplicabile în acest sens și prevederile **pct. 36 alin. 1 din secțiunea 7, cap. II** din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, unde se precizează că:

„[...] efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) [...]”.

Deoarece societatea nu a putut face dovada că aceste servicii au fost prestate în interesul firmei, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit că acele cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că serviciile de consultanță juridică sunt necesare pentru activitatea pe care o desfășoară, și au avut loc în realitate, aceasta având sarcina de a de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de consultanță juridică, fără a justifica necesitatea efectuării acestor servicii, în sumă de + TVA, pentru interesul firmei și realitatea serviciilor efectuate, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere aceste cheltuieli și au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent trim. III 2010 în sumă de, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de, reprezentând impozit pe profit aferent trim. III 2010.**

Referitor la accesoriile în sumă de

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă de (..... + + +) analizat la pct. III 1, 2, 3, 4, 5 din decizie, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **rezultă că societatea datorează și majorările și dobânzile de întârziere în sumă de (..... + +), și penalitățile de întârziere în sumă de (..... +), conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.**

6. Referitor la suma de, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit diminuat eronat în trim. I și II 2009 și reglat în trim. III 2009, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava se poate pronunța asupra modului de stabilire a acestor sume, rezultate în urma declarării eronate și reglării ulterioare a profitului impozabil și impozitului pe profit, ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu amenzile ca fiind deductibile fiscal, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în trim. I 2009, societatea a înregistrat cheltuieli cu amenzile și penalitățile în sumă de, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal pentru calculul profitului impozabil, care au fost considerate de societate ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit aferent trim. I și trim. II 2009, situație reglată în trim. III 2009.

Astfel societatea a diminuat profitul impozabil aferent trim. I și trim. II 2009 cu suma de lei și impozitul pe profit aferent cu suma de lei, situație reglată în trim. III 2009.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de lei s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru calcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit declarat eronat și ulterior reglat ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu amenzile ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206 alin. 1 lit. c și d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în contestațiile formulate trebuie să se menționeze motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 213

„Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- La **pct. 2.5** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează că:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;”.

Rezultă din aceste texte de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Întrucât contestatorul 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 implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru calcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit declarat eronat și ulterior reglat ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu amenzile ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

Se reține, astfel, că societatea formulează contestație cu privire la suma de, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, dar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu avea obligația de a achita **accesoriile în sumă de** **aferele impozitului pe profit** declarat eronat și ulterior reglat ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu amenzile ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

7. Referitor la suma de, reprezentând accesorii, din care majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferele impozitului pe profit diminuat eronat în trim. I - III aferele anilor 2009-2011 și reglat în trim. IV aferele anilor 2009-2011, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava se poate pronunța asupra modului de stabilire a acestor sume, rezultate în urma declarării eronate și reglării ulterioare a profitului impozabil și impozitului pe profit, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei.

În fapt, din verificarea modului de declarare la organul fiscal teritorial a impozitului pe profit aferent perioadei verificate, a rezultat că impozitul pe profit a fost declarat eronat în trimestrele I-III aferele anilor 2009-2011, diminuând obligația de plată la bugetul de stat, situație reglată în trim. IV al fiecărui an. Pentru neachitarea acestuia la scadență s-au calculat **accesorii în sumă de**, **din care majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei**.

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru calcularea accesoriilor aferele impozitului pe profit declarat eronat și ulterior reglat, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206 alin. 1 lit. c și d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...].”.

Potrivit acestui text de lege, în contestațiile formulate trebuie să se menționeze motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 213

„Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

- La **pct. 2.5** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează că:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;”.

Rezultă din aceste texte de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Întrucât contestatorul 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 implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru calcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit declarat eronat în trim. I-III aferent anilor 2009-2011 și ulterior reglat în trim. IV aferent anilor 2009-2011, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

Se reține, astfel, că societatea formulează contestație cu privire la accesoriile în sumă de, din care majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit, dar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu avea obligația de a achita **accesoriile în sumă de, din care majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit** declarat eronat în trim. I-III aferent anilor 2009-2011 și ulterior reglat în trim. IV aferent anilor 2009-2011, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată.**

8. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor de transport, în condițiile în care nu face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2009, societatea a dedus TVA în sumă de lei, aferentă transportului de bitum în sumă de, în baza facturii seria, emisă de SC SRL, pentru care nu a putut face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

În consecință, au respins la deducere TVA aferentă serviciilor de transport în sumă de

Societatea susține că a achitat furnizorului său serviciile prestate și că acest fapt dovedește că operațiunea este reală.

De asemenea, afirmă că punctul de vedere al organului de control este greșit deoarece, așa după cum rezultă și din actele puse la dispoziția organelor de control, beneficiarii s-au aprovizionat cu carburanții respectivi prin intermediul său. Menționează că acest fapt dovedește că marfa livrată a ajuns la destinatari cu ajutorul unor vehicule specializate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **Art. 145 alin. 2 lit. a, art. 128 și art. 129** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 128

“Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

ART. 129

“Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128”.

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

[...]”.

Din textele de lege citate se reține că, livrarea de bunuri este transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar prestarea de servicii este orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

De asemenea, se stipulează că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor și prestărilor de servicii, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Rezultă astfel că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor prestate, dar numai cu condiția ca serviciile respective să fi fost efectuate în interesul firmei.

- ❖ Referitor la termenul de “taxă deductibilă”, la art. 125¹ pct. 29 din actul normativ mai sus menționat se precizează că:

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile și serviciile prestate să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

- ❖ În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 146 alin. 1** din Codul fiscal, unde se prevede că:

ART. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

Din textul de lege menționat se reține că persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor, numai în situația în care acele servicii au fost prestate și deține o factură întocmită conform legii.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din acest texte de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA 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**, decide că **„Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea a dedus TVA aferentă serviciilor în sumă de, pentru care nu a putut face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

Din prevederile legale invocate rezultă că este admisă la deducere TVA aferentă prestărilor de servicii efectuate în scopul desfășurării obiectului de activitate al firmei și cu condiția ca la baza înregistrării lor să se regăsească documente justificative, întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Prin urmare, nu este suficient să se dețină un document, este necesar să se facă dovada și cu alte documente, din care să rezulte că operațiunea reflectată este reală, că a avut loc, că s-a efectuat în realitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna decembrie 2009, societatea a dedus cheltuieli cu transportul de bitum, în sumă de, în baza facturii seria, emisă de SC SRL, pentru care nu a putut face dovada cu documente că operațiunea a avut loc în realitate.

Conform pct. 1 din acest contract, SC SRL, în calitate de locator, închiriaza, iar S.C. S.R.L., în calitate de locatar, ia cu chirie autocisterne pentru efectuarea de transport bitum intern și extern, dar din consultarea bazei de date a MFP, rezultă că SC SRL nu a dispus de baza materială pentru a presta

serviciile de transport înscrise în acea factură, întrucât nu a avut mijloace de transport în patrimoniu, nu a avut angajați și nu a achiziționat prestări servicii de la transportatorii care au emis documentele de însoțire a bitumului transportat și nici de la alți furnizori.

Organele fiscale au constatat că transporturile de bitum achiziționate de la SC SRL au fost însoțite în general de „avize de însoțire a mărfii” sau „bonuri de cântar” cu mijloace de transport adecvate pentru tipul și cantitățile bunurilor transportate, iar proprietarii cei mai semnificativi ai acestora sunt SC SRL ...și SC SRL

De asemenea, s-a constatat că nici S.C. S.R.L. nu a justificat prin foi de parcurs și printr-un consum de combustibil necesar efectuării transporturilor, nu a prezentat situații privind numărul de autocisterne închiriate, numărul de înmatriculare a acestora, ruta pe care s-a desfășurat transportul de bunuri, numărul de kilometri parcurși pentru efectuarea transportului, pentru a justifica suma de înscrisă în acea factură.

Referitor la susținerea petentei că a achitat factura de prestări servicii și acest fapt dovedește că operațiunea este reală, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu este suficient ca o factură să fie achitată pentru ca să se facă dovada că operațiunea a existat.

Sunt necesare documente suplimentare, cum ar fi avize de însoțire, foi de parcurs, un consum de combustibil necesar efectuării transporturilor, situații privind numărul de autocisterne închiriate, numărul de înmatriculare a acestora, ruta pe care s-a desfășurat transportul de bunuri, numărul de kilometri parcurși pentru efectuarea transportului etc.

- ❖ Sunt aplicabile în acest sens și prevederile **pct. 36 alin. 1 din secțiunea 7, cap. II** din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, unde se precizează că:

„[...] efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) [...]”.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia punctul de vedere al organului de control este greșit deoarece, așa după cum rezultă și din actele puse la dispoziția organelor de control, beneficiarii s-au aprovizionat cu carburanții respectivi prin intermediul său, iar acest fapt dovedește că marfa livrată a ajuns la destinatari cu ajutorul unor vehicule specializate, **facem precizarea că** nu este vorba că marfa livrată, în cantitățile furnizate, nu ar fi ajuns la destinatar cu ajutorul unor vehicule specializate, ci faptul că **S.C. S.R.L.** nu a putut dovedi faptul că transporturile au fost efectuate de SC SRL București, nejustificându-se prestarea de servicii pentru care a emis factura seria, în valoare de, reprezentând „transport auto bitum conform contr. Nr.”.

De asemenea, prin referatul nr., înregistrat la AIF Suceava sub nr. și la DGFP Suceava sub nr., privind propuneri de soluționare a contestației formulată de societate, organele fiscale din cadrul AIF Suceava fac precizarea că plata acelor servicii a fost făcută cu bilete la ordin care au fost decontate din contul curent al **S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.)**, în favoarea lui, conform extraselor de cont, societatea înregistrând în contabilitate în debitul contului 401 „Furnizori” analitic S.C. S.R.L. București.

Aceste constatări rezultă și din extrasul de cont nr. emis de SA și din fișa de cont pentru operațiuni diverse pe luna decembrie 2010 pentru furnizorul S.C. S.R.L. București, existente în copie la dosarul contestației.

Prin urmare, nu rezultă nici dacă plata transportului a fost făcută în realitate către furnizorul înscris în factură, respectiv S.C. S.R.L. București.

Societatea a încheiat cu S.C. S.R.L. București contractul nr., conform căruia S.C. S.R.L., în calitate de locator, închiriaza, iar **S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.)**, în calitate de locatar, ia cu chirie autocisterne de transport bitum intern și extern, dar nu demonstrează că operațiunea reflectată în factura nr. a avut loc.

- ❖ Societatea are obligația înregistrării în contabilitate numai a operațiunilor efectuate, nu și a celor care nu au avut loc, așa cum rezultă și din prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde la **pct. 46** se precizează că:

“SECȚIUNEA 7 PRINCIPII CONTABILE GENERALE

[...]

46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea”.

Din aceste prevederi legale se reține că operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor

justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Societatea nu anexează la contestația formulată nici un document prin care să facă dovada că SC SRL a prestat servicii de transport către S.C. S.R.L., aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Deoarece contestatoarea nu face dovada efectuării operațiunii de transport de la SC SRL către S.C. S.R.L., rezultă că societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor de transport în sumă de, drept pentru care rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de lei.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA aferentă serviciilor de transport, fără a deține documente prin care să facă dovada că operațiunea a avut loc, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând TVA.**

9. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor combustibilului pentru două autoturisme, în condițiile în care nu face dovada cu documente că vehiculele se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în perioada mai 2009-martie 2012, societatea achiziționează și consumă combustibil pentru autovehiculele; (autoturisme), în sumă de

Organele fiscale au constatat că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. 1 din Codul fiscal și art. 32 alin. 10 din OUG 34/2009, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli.

Astfel, organele fiscale au respins la deducere și TVA în sumă de lei aferentă achiziției de combustibil achiziționat în perioada mai 2009-martie 2012 în sumă de

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ În ceea ce privește limitările speciale ale dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 145¹** din Codul fiscal, unde se prevede că:

ART. 145¹

“Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor 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, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) 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;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

[...]”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 45¹** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează că:

“Norme metodologice:

45[^]1. (1) În aplicarea art. 145[^]1 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate”.

Din prevederile legale mai sus citate se stipulează în mod clar faptul că, nu este admisă la deducere TVA aferentă cheltuielilor 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.

Excepție de la cele menționate mai sus fac 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, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional și vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au respins la deducere TVA aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de, consumat de societate pentru autoturismele;

Așa după cum rezultă și din prevederile legale menționate, societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de combustibil, decât dacă vehiculele respective se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Societatea nu face dovada cu documente că cele două mașini se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, aceasta susținând doare că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

Societatea nu anexează la contestația formulată nici un document prin care să facă dovada că are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul, respectiv că cele două autoturisme se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada mai 2009 – martie 2012, achiziții de combustibil în sumă de pentru două autoturisme, fără a deține documente prin care să facă dovada că acestea se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de lei aferentă acestor achiziții, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând TVA.**

10. Referitor la lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă achiziției de obiecte de inventar, în condițiile în care nu face dovada cu documente că acestea sunt efectuate în scopul desfășurării activității firmei.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iunie 2009, societatea înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, în contul de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” în sumă de lei, aflate în stoc din anul 2007.

Organele fiscale fac precizarea că societatea nu a justificat folosirea acelor obiecte de inventar pentru desfășurarea activității și consideră că societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferentă acestor cheltuieli, întrucât acestea nu sunt în scopul operațiunilor sale taxabile.

Organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de lei aferentă obiectelor de inventar în sumă de lei, întrucât administratorul nu a justificat folosirea bunurilor pentru desfășurarea activității, organele fiscale considerând că operațiunile nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale firmei.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **Art. 145 alin. 2 lit. a** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;**

[...]”.

Din textele de lege citate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor și prestărilor de servicii, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Rezultă astfel că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor prestate, dar numai cu condiția ca achizițiile respective să fi fost efectuate în interesul firmei.

❖ Referitor la termenul de “taxă deductibilă”, la art. 125¹ pct. 29 din actul normativ mai sus-menționat se precizează că:

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) **În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile și să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din acest texte de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA 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**, decide că **„Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iunie 2009, societatea înregistrează darea în folosință a obiectelor de inventar, în contul de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” în sumă de lei, aflate în stoc din anul 2007.

Organele fiscale fac precizarea că societatea nu a justificat folosirea acelor obiecte de inventar pentru desfășurarea activității.

Din prevederile legale invocate rezultă că este admisă la deducere TVA aferentă achizițiilor efectuate, cu condiția ca acestea să fi fost realizate în scopul desfășurării obiectului de activitate al firmei.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că obiectele de inventar respective au fost utilizate pentru activitatea desfășurată, aceasta susținând doar că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

Societatea nu face dovada că are deplul la deducerea cheltuielilor cu obiectele de inventar, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă darea în folosință a obiectelor de inventar în sumă de lei, fără a face dovada că acestea au fost utilizate în interesul firmei, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA aferentă acestor achiziții, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând TVA.**

11. Referitor la suma de, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă cheltuielilor de protocol în sumă de, în condițiile în care a depășit plafonul stabilit de lege cu această sumă.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în trim. IV 2010 și trim. IV 2011, societatea a depășit limita de 2% pentru cheltuielile de protocol cu suma de și respectiv lei, pentru care a dedus TVA în sumă de lei, respectiv lei.

Organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația de a colecta TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă diferenței cu care s-au depășit cheltuielile de protocol deductibile.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 125[^]1 pct. 28** din Codul fiscal, modificat, unde referitor la termenul de “taxă colectată”, se precizează că:

ART. 125^{^1}

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151^{^1};

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că prin taxă colectată se înțelege taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

❖ În ceea ce privește operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a TVA, la **art. 126** din Codul fiscal, se precizează că:

ART. 126

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]”.

❖ La **art. 128 alin. 8** din Codul fiscal, se precizează că:

CAP. 4

“Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor **art. 128 alin. 8 lit. f** din Codul fiscal, în HG 44/2004, la pct. 14 lit. a și pct. 15 se menționează:

“(14) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;

[...]

(15) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (14) lit. a) și b) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile”.

Din aceste prevederi legale se reține că, din punct de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile livrarea de bunuri sau o prestarea de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

De asemenea, se precizează că nu constituie livrare de bunuri, deci nu este supusă TVA, operațiunea de acordare de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de protocol, dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În situația în care plafoanele sunt depășite, suma cu care se depășesc constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa.

- ❖ În ceea ce privește acest plafon, sunt aplicabile prevederile **art. 21 alin. 1 și alin. 3 lit. a** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 21*)

“Cheltuieli

(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.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile de protocol se stabilesc în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Analizând prevederile legale invocate, rezultă că, livrarea de bunuri este o operațiune supusă taxării TVA. Acordarea de bunuri gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu este considerată livrare de bunuri și deci nu este supusă taxării TVA, numai dacă cheltuielile de protocol nu depășesc plafonul de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit. În caz contrar, respectiv în cazul depășirii acestui plafon, diferența care îl depășește este supusă taxării.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în trim. IV 2010 și trim. IV 2011, societatea a depășit limita de 2% pentru cheltuielile de protocol cu suma de și respectiv lei.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că nu a depășit limita cheltuielilor de protocol și că nu are obligația colectării TVA în sumă de, aferentă sumei de (din care aferentă trim. IV 2010 și aferentă trim. IV 2011) cu care aceasta a fost depășită, petenta susținând doar că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

- ❖ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte

acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a depășit cu suma de plafonul legal al cheltuielilor de protocol, rezultă că în mod legal organele fiscale **au colectat TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011)** aferentă acestor cheltuieli, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

12. Referitor la, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă cheltuielilor de sponsorizare în sumă de, în condițiile în care a depășit plafonul stabilit de lege cu această sumă.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în anii 2010 și 2011, societatea a depășit limita legală pentru cheltuieli de sponsorizare (acordare de bunuri) deductibile cu suma de lei și respectiv cu suma de lei, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de lei, respectiv lei.

Organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă sumei cu care s-au depășit cheltuielile de sponsorizare deductibile.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 125^{^1} pct. 28** din Codul fiscal, modificat, unde referitor la termenul de “taxă colectată”, se precizează că:

ART. 125^{^1}

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151¹;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că prin taxă colectată se înțelege taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

❖ În ceea ce privește operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a TVA, la art. 126 din Codul fiscal, se precizează că:

ART. 126

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]”.

❖ La art. 128 alin. 8 din Codul fiscal, se precizează că:

CAP. 4

“Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”.

- ❖ Referitor la aplicarea prevederilor **art. 128 alin. 8 lit. f** din Codul fiscal, în HG 44/2004, la **pct. 14 lit. b și pct. 15** se menționează:

“(14) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

[...]

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal;

[...]

(15) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (14) lit. a) și b) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar, precum și bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale, respectiv în anul următor celui în care au fost efectuate cheltuielile”.

Din aceste prevederi legale se reține că, din punct de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile livrarea de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

De asemenea, se precizează că nu constituie livrare de bunuri, deci nu este supusă TVA, operațiunea de acordare de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În situația în care plafoanele sunt depășite, suma cu care se depășesc constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, cu condiția ca cel contribuabil să fi dedus taxa la achiziția bunurilor.

În situația cheltuielilor de sponsorizare, plafonul acestora se stabilește în cursul unui an calendaristic în limita a 3 la mie din cifra de afaceri.

Analizând prevederile legale invocate, rezultă că, livrarea de bunuri este o operațiune supusă taxării TVA. Acordarea de bunuri gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare nu este considerată livrare de bunuri și deci nu este supusă taxării TVA, numai dacă cheltuielile de sponsorizare nu depășesc în cursul anului calendaristic plafonul de 3 la mie din cifra de afaceri.

În caz contrar, respectiv în cazul depășirii acestui plafon, diferența care îl depășește este supusă taxării.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în anii 2010 și 2011, societatea a depășit limita legală pentru cheltuieli de sponsorizare deductibile (acordare de bunuri) cu suma de lei și respectiv lei, pentru care societatea a dedus TVA în sumă de lei, respectiv lei.

Organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă sumei cu care s-au depășit cheltuielile de sponsorizare deductibile.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că nu a depășit limita cheltuielilor de sponsorizare și că nu are obligația colectării TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă sumei cu care s-au depășit cheltuielile de sponsorizare deductibile, petenta susținând doar că aprecierile organului de control sunt greșite, fiind necesară o expertiză.

- ❖ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a depășit plafonul legal al cheltuielilor de sponsorizare, rezultă că în mod legal organele fiscale **au colectat TVA în sumă de (din care pentru anul 2010 și pentru anul 2011) aferentă acestei depășiri, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

13. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea

are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de combustibil cu facturile nr. și nr., în condițiile în care aceasta nu face dovada realității operațiunii și că achiziția s-a făcut în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna ianuarie 2011, societatea înregistrează în contul 471 „Cheltuieli în avans” contravaloare combustibil conform facturilor fiscale:

- nr.-TVA în sumă de
- seria-TVA în sumă de

În luna martie 2012, societatea înregistrează în contabilitate, prin articolul contabil 117.1=471 cu explicația „reglare înregistrare”, contribuabilul neputând justifica achiziționarea de combustibil din luna ianuarie 2011.

Organele fiscale nu acordă dreptul de deducere a **TVA în sumă de** lei, ce are la bază cele două facturi.

Societatea susține că aprecierile organului de control sunt greșite și că explicațiile pe care le-a oferit organelor fiscale nu au fost luate în considerare.

Petenta afirmă că, pentru corecta stabilire a acestor sume se impune efectuarea unui raport de expertiză de către un raportor neutru care să stabilească cu exactitate valoarea debitelor, în cazul în care acestea există.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 145 alin. 2 lit. a** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;**
[...].”

Rezultă astfel că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, dar numai cu condiția ca acestea să fi fost efectuate în interesul firmei și în folosul operațiunilor sale taxabile.

- ❖ Referitor la termenul de “taxă deductibilă”, la **art. 125¹ pct. 29** din actul normativ mai sus menționat se precizează că:

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

- ❖ În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 146 alin. 1** din Codul fiscal, unde se prevede că:

ART. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”.

Din textul de lege menționat se reține că persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, numai în situația în care acele achiziții au fost prestate și deține o factură întocmită conform legii.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din acest text de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA 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, decide că „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”

Din prevederile legale invocate rezultă că este admisă la deducere TVA aferentă achizițiilor efectuate în scopul desfășurării obiectului de activitate al firmei și cu condiția ca la baza înregistrării lor să se regăsească documente justificative, întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Prin urmare, nu este suficient să se dețină un document, important este să se facă dovada și cu alte documente, din care să rezulte că operațiunea reflectată este reală, că a avut loc, că s-a efectuat în realitate și că se justifică în interesul firmei.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, în luna ianuarie 2011, societatea înregistrează în contul 471 „Cheltuieli în avans” contravaloare combustibil conform facturilor fiscale:

- nr.-TVA în sumă de
- seria-TVA în sumă de 38,.....

În luna martie 2012, societatea înregistrează în contabilitate, prin articolul contabil 117.1=471 cu explicația „reglare înregistrare”, contribuabilul neputând justifica achiziționarea de combustibil din luna ianuarie 2011.

- ❖ Conform prevederilor ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans",

“se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile financiare viitoare”.

Se reține că prin acest cont se evidențiază cheltuielile efectuate în avans, care urmează a fi suportate eşalonat pe cheltuieli, în perioadele/exercițiile financiare viitoare. Or, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că societatea a înregistrat prin contul 471 cheltuieli cu combustibilul, cont care a fost regularizat prin contul 117 "Rezultatul reportat", cont prin care, conform prevederilor **pct. 248 alin. 7** din același act normativ,

“se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și

pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”.

Rezultă că prin contul 117 se evidențiază rezultatul financiar și nu se efectuează corecții de orice fel între conturi.

Mai mult, administratorul nu a putut justifica achiziționarea de combustibil în interesul firmei.

Nu este suficient să se înregistreze un document în contabilitate, este necesar ca operațiunea să fie reală și pentru interesul firmei.

Chiar dacă societatea deține factura de achiziție combustibil, acest fapt nu este suficient pentru deducerea TVA. Societatea trebuie să facă dovada intrării în gestiune a combustibilului și a utilizării acestuia în interesul activității firmei.

Faptul că societatea nu a putut justifica achiziționarea de combustibil dovedește că acel combustibil nu a intrat în gestiunea societății, iar factura nu mai reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Societatea nu anexează la contestația formulată nici un document prin care să facă justifice achiziționarea de combustibil în luna ianuarie 2011, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Deoarece societatea nu face dovada realității și necesității achiziționării de combustibil în interesul operațiunilor sale taxabile, rezultă că societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferentă celor două facturi, drept pentru care rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere TVA în sumă de lei.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea nu face dovada realității și necesității achiziționării de combustibil în interesul firmei, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de lei, reprezentând TVA.**

14. Referitor la suma de, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă serviciilor de consultanță juridică, în condițiile în care nu face dovada că acestea sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a constatat că, în luna iulie 2010, societatea a achiziționat de la SC SRL, cu factura și factura nr. „servicii consultanță juridică conform contract”, pentru care a dedus TVA în sumă de lei și respectiv în sumă de

Pentru aceste servicii societatea nu a putut justifica necesitatea prestării scopul activității desfășurate.

Deoarece societatea nu deține documente pentru justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță, organul de inspecție fiscală a considerat TVA aferentă acestor servicii ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal și au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de

Societatea susține că există înscrisuri doveditoare pentru aceste prestații și se regăsesc în anexa la contestație. De asemenea, precizează că, dacă aspectele ce țin de forma înregistrării operațiunilor nu ar exista, faptul că furnizorul serviciilor confirmă în mod clar efectuarea lor, că acesta s-a înregistrat cu sumele încasate și a emis facturi pentru aceste servicii, dovedește clar realitatea respectivei prestații și corecta deducere din masa impozabilă a sumelor alocate cu efectuarea ei.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

❖ **Art. 145 alin. 2 lit. a** din Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

[...]”.

Rezultă astfel că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, dar numai cu condiția ca serviciile respective să fi fost efectuate în interesul firmei și în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține astfel că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor sau prestațiilor de servicii, dar este necesar ca acele achiziții sau prestări servicii să fie efectuate în interesul firmei.

Nu este admisă la deducere TVA aferentă oricărei operațiuni, este necesar ca aceasta să fie efectuată în interesul afacerii.

- De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **art. 6** prevede că:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Din prevederile legale mai sus citate rezultă că orice operațiune economico-financiară care este efectuată trebuie consemnată într-un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în luna iulie 2010, societatea a achiziționat de la SC SRL, cu factura și factura nr. „servicii consultanță juridică conform contract” în valoare de și respectiv lei, pentru care a dedus TVA în sumă de lei și respectiv

Organele fiscale fac precizarea că pentru aceste servicii societatea nu a putut justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate.

Societatea anexează copie după anexa la contractul de consultanță juridică din data de 01.06.2009, încheiat între SC SRL, în calitate de consultant, și S.C. S.R.L., în calitate de client.

Analizând contractul încheiat între cele două părți, rezultă că societatea desemnată drept consultant pentru servicii de consultanță juridică avea ca obligații principale asistarea și reprezentarea clientului în fața tuturor persoanelor fizice sau juridice, a instanțelor judecătorești, precum și oricăror alte instituții competente din România și orice alte consultații în domeniul juridic.

Analizând anexa la acest contract, rezultă că societatea desemnată drept consultant pentru servicii de consultanță juridică, are ca obligații efectuarea de servicii de prospectare a pieței din București și perimetrul acestuia, în vederea stabilirii utilității unui antrepozit fiscal pentru produse energetice (carburanți), efectuarea de studii privind rentabilitatea unei astfel de investiții, căutarea unui spațiu adecvat acestui proiect, să efectueze demersurile achiziționării spațiului și obținerea autorizațiilor necesare, în situația acceptării de către client, respectiv S.C. S.R.L., devenită ulterior S.C. S.R.L.

Rezultă o contradicție între prevederile contractului și anexa acestuia, în sensul că prin contract, consultantul oferă servicii juridice, în timp ce din anexă rezultă că oferă servicii ce aparțin de domeniul economic și nu juridic.

Prin urmare, rezultă că acel contract încheiat între părți și anexa sa (fără număr), cuprind o serie de elemente care nu țin de domeniul juridic, drept pentru care contractul respectiv nu poate fi considerat ca document în baza căruia contestatoarea are dreptul la deducerea acelor cheltuieli.

Chiar și în situația în care contractul este valid, petenta nu anexează situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, așa cum prevede legea, pentru a face dovada că serviciile au avut loc în realitate.

Din prevederile legale invocate în acest capăt de cerere rezultă că un contribuabil are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor sau serviciilor prestate dacă face dovada necesității efectuării lor în interesul activității și dacă contribuabilul deține documente prin care face dovada că operațiunile au avut loc în realitate.

Societatea afirmă că furnizorul serviciilor confirmă în mod clar efectuarea operațiunilor, că a emis facturi și că a achitat sumele respective, iar acest fapt demonstrează că operațiunile au avut loc.

Precizăm faptul că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu este suficient să se emită o factură și să fie achitată pentru a avea dreptul la deducerea cheltuielilor reflectate în aceasta.

Sunt necesare documente suplimentare, este necesar să se dovedească și faptul că operațiunea s-a desfășurat în realitate și că a fost efectuată în interesul activității. Nu este acceptată la deducere TVA aferentă oricărei operațiuni înscrisă pe o factură.

- ❖ Sunt aplicabile în acest sens și prevederile **pct. 36 alin. 1 din secțiunea 7, cap. II** din OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, unde se precizează că:

„[...] efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) [...]”.

Deoarece societatea nu a putut face dovada că aceste servicii au fost prestate în interesul firmei, rezultă că în mod legal organele fiscale au stabilit că TVA aferentă acestor prestări de servicii nu este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Prin contestația formulată, societatea nu face dovada cu documente că serviciile de consultanță juridică sunt necesare pentru activitatea pe care o desfășoară, și că au avut loc în realitate, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile **art. 64 și art. 65** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Așa după cum am demonstrat și la pct. III 5 din prezenta decizie, contribuabilul nu are dreptul nici la deducerea cheltuielilor cu serviciile de consultanță, întrucât nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Pentru a putea deduce TVA și cheltuielile cu serviciile de consultanță este obligatoriu să se facă dovada că acestea au fost efectiv prestate, că au fost executate în baza unui contract încheiat între părți, având la bază o serie de documente justificative în acest sens, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că societatea a dedus TVA aferentă cheltuielilor de consultanță juridică, fără a justifica necesitatea efectuării acestor servicii pentru interesul firmei și realitatea serviciilor efectuate, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere **TVA în sumă de**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire** la această sumă.

Referitor la accesoriile în sumă de

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută TVA în sumă de lei (..... + + + + +) analizată la pct. III 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 din prezenta decizie, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **rezultă că societatea datorează și majorările și dobânzile de întârziere în sumă de lei și penalitățile de întârziere în sumă de lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de**, reprezentând accesorii aferente TVA.

15. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de

inspecție fiscală sub nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava se poate pronunța asupra modului de stabilire a acestei sume, rezultate în urma declarării eronate a TVA, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei.

În fapt, din verificarea modului de declarare în deconturile de TVA a sumelor rezultate din jurnalul de vânzări și cumpărări, organele fiscale au constatat că taxa a fost declarată eronat, respectiv sumele declarate nu corespund cu sumele înregistrate în contabilitate.

Din fișa pe plătitor a rezultat că societatea înregistrează la 31.03.2012 soldul sumei negative a TVA în sumă de lei, iar în contabilitate se înregistrează un sold debitor al contului 4424 (TVA de rambursat) în sumă de, stabilindu-se astfel **TVA suplimentară în sumă de lei.**

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru TVA în sumă de lei, considerată de organele fiscale ca declarată eronat ca fiind TVA de rambursat, dar nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206 alin. 1 lit. c și d** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în contestațiile formulate trebuie să se menționeze motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care aceasta se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

ART. 213

„Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

- La **pct. 2.5** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează că:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;”.

Rezultă din aceste texte de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Întrucât contestatorul 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 implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația

administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Societatea formulează contestație împotriva întregii decizii de impunere, însă, pentru calcularea accesoriilor aferente impozitului pe profit declarat eronat și ulterior reglat ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu amenzile ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, aceasta nu aduce nici un argument, susținerile din contestația formulată referindu-se la celelalte constatări din actul de control.

Se reține, astfel, că societatea formulează contestație cu privire la suma de lei, reprezentând TVA, dar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu datorează **TVA în sumă de lei**, declarată eronat, precum și faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

16. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care petentul nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr., organele fiscale au stabilit că pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția anagjatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.03.2012.

Persoana fizică formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de

Inspecție Fiscală Suceava sub nr., fără să demonstreze că a fost lezat în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Societatea susține că formulează contestație împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr., solicitând anularea acesteia, ca o consecință a solicitării de anulare a deciziei de impunere nr. contestate.

În drept, potrivit dispozițiilor **art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată:

Art. 85

„Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);**
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

- ❖ La **art. 109** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede că:

Art. 109

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

[...]”

- ❖ La **art. 110 alin. (3)** din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, se stipulează că:

ART. 110

„[...]

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

- ❖ Totodată, potrivit **art. 205 și 206** din același act normativ :

ART. 205

„Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Din coroborarea prevederilor legale prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră ca a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Se reține că societatea se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr.

Societatea afirmă că formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de

Inspecție Fiscală Suceava sub nr., solicitând anularea acesteia ca o consecință a solicitării de anulare a deciziei de impunere nr.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr., în urma verificării efectuate, organele fiscale au stabilit că, pentru impozitul pe venit și contribuțiile sociale nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.03.2012.

Rezultă că petenta nu are în vedere că organele de control nu au stabilit nici o bază suplimentară pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția anagjatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice, vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, nefiind modificată baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.03.2012.

Din cele prezentate se reține că, prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere, societatea nu a fost lezată în drepturile sale.

- ❖ Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la **punctul 12.1 lit. d)** prevede că:

„Instrucțiuni pentru aplicarea art. 217 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus pentru acest capăt de cerere și întrucât petenta nu demonstrează că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr., urmează sa **fie respinsă ca fiind lipsită de interes.**

17. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., înregistrate la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., prin care s-a dispus măsura de depunere a declarației informative 394 corectă, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora sau a măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., organele de inspecție fiscală au dispus societății măsura de depunere a declarației informative nr. 394 corectă, privind declararea livrărilor către Direcția Generală de Asistență Socială (neînregistrată în scopuri de TVA) în sem. II 2010 și livările declarate către SC SRL în luna ianuarie 2012.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 209

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei; [...]

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere **care au ca obiect impozite**, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de **diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, or măsura dată prin dispoziția de măsuri contestată de societate se referă la măsura de rectificare a declarației informative nr. 394 corectă

privind declararea livrărilor către Direcția Generală de Asistență Socială (neînregistrată în scopuri de TVA) în sem. II 2010 și livările declarate către SC SRL în luna ianuarie 2012.

Conform textelor de lege menționate mai sus, cererile formulate împotriva dispozițiilor de măsuri care nu se referă la diminuarea pierderii fiscale, se soluționează de către organele fiscale emitente.

Întrucât Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., contestată de societate, se referă la depunerea declarațiilor informative nr. 394 corectă privind declararea livrărilor către Direcția Generală de Asistență Socială (neînregistrată în scopuri de TVA) în sem. II 2010 și livările declarate către SC SRL în luna ianuarie 2012, rezultă că pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu are competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, aceasta nereferindu-se la diminuarea pierderii fiscale.

Potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

- La **pct. 5.1 și 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, se prevede că:

„5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

[...]

5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”.

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, care au ca obiect impozite, taxe, precum și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin dispoziție de măsuri, or măsura stabilită prin dispoziția

de măsuri contestată se referă la măsura de rectificare a declarațiilor informative nr. 394, care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, intră în competența de soluționare a organului fiscal emitent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava.

18. Referitor la solicitarea petentei de suspendare a executării deciziilor atacate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin cererea formulată, societatea solicită suspendarea executării deciziilor contestate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 215 alin. 1 și 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

ART. 215

„Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei”.

Potrivit acestui text de lege, contribuabilul are dreptul de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, solicitare care se depune la instanța competentă, iar aceasta poate suspenda executarea, în cazul în care se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate.

De asemenea, faptul că petenta a depus contestație împotriva unui act administrativ fiscal, nu înseamnă că s-a suspendat executarea acestuia.

- La art. 14 alin. 1 și 2 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare, se prevede:

„ART. 14

“Suspendarea executării actului

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis

actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citirea părților.[...]”.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea contestatoarei de suspendare a executării deciziilor contestate, intră sub incidența prevederilor legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate învesti cu soluționarea acestui capăt de cerere, **neavând competența materială**, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de lei, reprezentând:

- – impozit pe profit;
- – accesorii aferente impozitului de profit;
- lei – TVA;
- – accesorii aferente TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV, înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., cu privire la suma de lei, reprezentând:

- lei – accesorii aferente impozitului de profit;
- lei – TVA.

3. Respingerea contestației formulate de **S.C. S.R.L. (fosta S.C. S.R.L.)**, împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-SV, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., **ca lipsită de interes.**

4. Transmiterea dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr., Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

5. Constatarea necompetenței materiale în ceea ce privește cererea de suspendare a executării deciziilor contestate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava neputându-se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, aceasta fiind de competența instanței judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.