



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgrfptm.ro](mailto:info.adm@dgrfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr. 706 / 220 / 25.05.2015**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat R, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr.../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., ..., C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., prin dl. C, în calitate de administrator, reprezentat prin dna. avocat R.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ... / ...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de Avocat R și semnătura dnei. av. R, în calitate reprezentant al administratorului C, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr.../2014 din ...2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

Decizia de impunere nr. ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015, au fost transmise către petent cu adresa nr.../...2015, expediate cu recomandată cu confirmare de

primire, fiind comunicate, în data de ...2015, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația formulată de SC X SRL a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. ... / ...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din ... .

**I. SC X SRL din ..., solicită admiterea contestației, având în vedere următoarele motive:**

**I.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei;**

Petenta consideră nu datorează impozitul pe profit aferent anului 2011, stabilit suplimentar, în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei, întrucât, la stabilirea acestei creanțe fiscale, organele de inspecție nu au examinat toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Petenta arată că prin Decizia de impunere nr. ... / ...2015, organele de inspecție fiscală, au stabilit, în sarcina SC X SRL, impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent anului 2011, ca urmare a neacordării, în mod nejustificat, a dreptului de deducere pentru cheltuielile suportate de X S.p.a. ... (asociat care deține 60% din capitalul social al X SRL), în favoarea SC X SRL pentru deschiderea fabricii de la ... și demararea procesului de producție. Cheltuielile au fost efectuate în baza Contractului de servicii nr. ... din ...06.2011 încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și X S.p.a. ..., în calitate de prestator.

Potrivit obiectului contractului, prestatorul se obligă să presteze pentru beneficiar următoarele:

- servicii cu manopera personalului care a condus activitatea SC X SRL pe anul 2011;
- servicii cu transportul materiilor prime și materialelor necesare deschiderii activității X SRL, din ... în România;
- să asigure costul transportului par avion, cazare hotel, masa pentru personalul român care s-a deplasat în ... pentru schimb de experiență în vederea implementării procesului tehnologic necesar punerii în funcțiune a capacităților de producție ale SC X SRL;
- servicii de consultanța legislativă prin avocat S;

-servicii consultanță notarială prin Birou Notarial Z.

Beneficiarul se obligă să plătească prestatorului prețul convenit, pentru îndeplinirea contractului de servicii, precum și cheltuielile de deplasare și masa ale specialiștilor ce asigură serviciile ce fac obiectul contract.

Cheltuielile efectuate, în baza contractului, au fost refacturate de către X S.p.a. ... către X SRL, aceasta din urmă înregistrând pe costuri suma totală de ... lei.

SC X SRL a înregistrat aceste cheltuieli, la data de 31.12.2011, în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți" prin creditul contului 408 "Furnizori-facturi nesosite" pe baza unui decont prezentat de X S.p.a. ..., decont care a fost însoțit de documente privind efectuarea acestor cheltuieli. Acest fapt este confirmat și de către organele de inspecție fiscală, conform constatărilor de la pct.7 alin.(2), prezentate în pag.7 a raportului de inspecție fiscală contestat.

Ulterior, X S.p.a. ... a întocmit factura nr.../... .02.2012, în valoare de ... euro.

După cum rezultă din conținutul Raportului de inspecție fiscală contestat, referitoare la înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

*"înregistrare efectuată în baza documentelor prezentate în copie, conform cu originalul, în anexa 9 la prezentul raport de inspecție fiscală. Toate acestea reprezintă documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., suma totală a serviciilor înscrise în documentele prezentate în anexa 9 fiind de ... euro, reprezentând echivalentul sumei de ... lei. Conform traducerii din limba engleză a documentului original, traducere realizată de traducător autorizat și prezentată în anexa 9, suma de ... lei ar reprezenta valoarea costurilor suportate de X S.p.a. ..., în avans legate de competența SC X SRL, aceste costuri sunt defalcate în tabelul prezentat în anexa menționată, iar la acest document sunt anexate documente ca, facturi pentru diverse servicii, note de plată emise de restaurante din ... și România, bilete de avion, documente emise de hoteluri din ... pentru servicii de cazare-toate aceste documente având înscris la rubrica destinată clientului, numele X S.p.a. ...."*

Petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei (din suma totală facturată de X S.p.a. din ..., invocând prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motivând prin faptul că, aceste cheltuieli s-au înregistrat în evidența contabilă a SC X SRL, fără document justificativ, care să demonstreze prestarea de servicii în favoarea societății, petenta susținând că însă nu se probează în vreun fel această afirmație.

Având în vedere cele arătate mai sus, se reține faptul că, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei (din suma totală de ... lei, facturată de X S.p.a. din ...) pe motiv că, factura în cauză și documentele anexate (aproximativ 2 bibliorafturi), nu îndeplinesc calitatea de

documente justificative, astfel că, sumele înregistrate pe cheltuieli în baza acestor documente (... lei) sunt nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile facturate de către X S.p.a. din ... invocând următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(1) din Codul fiscal, care precizează că:

*“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.” ;*

- art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, potrivit căroră, sunt cheltuieli nedeductibile: *“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.” ;*

- art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit căroră, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal: *“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.”;*

- pct.48 din Normele metodologice:

*“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.”;*

Față de cele arătate mai sus, petenta consideră, ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile privind serviciile facturate de către X S.p.a. din ..., înregistrate în evidența contabilă proprie, pe baza facturii nr..../... .02.2012, în valoare de ... euro, prin invocarea prevederilor legale menționate mai sus, având în vedere faptul că:

- refacturarea cheltuielilor s-a efectuat în baza unui contract;

- ca anexă la factura emisă a fost prezentat un decont la care au fost atașate o serie de documente (aproximativ două bibliorafturi) în copie, (ce poartă mențiunea “conform cu originalul”), documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., suma totală a serviciilor înscrise în documentele prezentate în anexa 9 la raportul de inspecție fiscală fiind de ... euro, reprezentând echivalentul sumei de ... lei;

- prin Nota explicativă nr..../...2015, înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015 au fost prezentate detaliile referitoare la documentele prezentate, care justifică efectuarea cheltuielilor refacturate;

- cheltuielile cu serviciile refacturate de către prestator au corespondență în veniturile societății, venituri înregistrate în contabilitate în perioada iulie - decembrie 2011, perioadă în care a fost realizată o cifră de afaceri în sumă de ... lei și un profit net de ... lei.

În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție referitoare la neîndeplinirea condițiilor privind calitatea de documente justificative a facturii nr..../... .02.2012, emisă de X S.p.a. din ..., petenta face precizarea că, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile 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.

Potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă prin constatări proprii ale organelor de control, că, factura pe baza căreia au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ sau că operațiunile efectuate nu ar fi reale.

Petenta susține că dovedește legalitatea și oportunitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea contractului de servicii încheiat X S.p.a. din ... (asociat majoritar), a facturii nr. .../...2012, emisă de această societate, factură care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Petenta face, totodată precizarea că, emiterea facturii a fost precedată de prezentarea unui decont de cheltuieli la care au fost atașate documente justificative (aproximativ două bibliorafturi, prezentate organelor de inspecție fiscală).

Având în vedere cele arătate mai sus, petenta consideră că nu datorează impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, stabilit de organele de inspecție fiscală și nici accesoriile aferente, în sumă totală de ... lei.

**I.2.** Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente TVA în sumă de ... lei;

Petenta consideră că nu datorează TVA, stabilită suplimentar, în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei, întrucât, la stabilirea acestei creanțe fiscale, organele de inspecție nu au examinat toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2015, organele de inspecție fiscală, au stabilit, în sarcina SC X SRL, TVA suplimentar în sumă de ... lei, aferentă perioadei supusă controlului, ca urmare neacordării, în mod nejustificat, a dreptului de deducere pentru această taxă, pe motiv că:

*“ în luna septembrie 2011, SC X SRL ... și-a exercitat dreptul de deducere a taxei de ... lei, înscrisă în documente emise de SC U SRL, sat ..., jud. ..., identificată prin CIF RO ..., în condițiile în care documentele care au stat la baza deducerii taxei au fost emise de furnizor în luna 06/2011, când SC X SRL ... nu avea calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei. ”*

Petenta arată că, pentru justificarea măsurii de neacordare a dreptului de deducere a taxei în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;”,*

precum și ale art.153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, care precizează că:

*„Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de TVA cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art.145 alin.(2) lit.b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

*1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;*

*2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;”*

După cum rezultă din conținutul Raportului de inspecție fiscală contestat: *“Pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei, s-a constatat că, în luna septembrie 2011, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei, înscrisă în documente emise de SC U SRL, astfel:*

*- factura nr..../22.06.2011 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;*

*- factura nr..../23.06.2011 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.”,*

deși societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 06.07.2011.

Concluzia organelor de inspecție fiscală este că:

*“din punct de vedere legal nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor de bunuri, efectuate în perioada în care societatea nu era persoană impozabilă din punct de vedere al taxei, respectiv aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de furnizori în luna 06/2011.”*

Având în vedere cele arătate mai sus, petenta ține să precizeze următoarele:

- pe baza facturilor menționate mai sus, SC X SRL a achiziționat mobilier, necesar pentru birouri, de la SC U SRL;
- la stabilirea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție nu au ținut seama de prevederile Normelor de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea art.148 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora, persoana impozabilă poate să ajusteze taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea în acest caz, reprezintă exercitarea dreptului de deducere și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea sau, după caz, într-un decont de taxă ulterior.

Față de cele arătate mai sus, petenta consideră că, în mod legal, a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în luna septembrie 2011, astfel că, nu datorează această taxă și nici accesoriile aferente de ... lei.

**I.3. Din punct de vedere procedural**, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate prevederile pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale”.*

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate prevederile art.7 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, în sensul că:

- rolul activ al organului fiscal, în concepția art.7, are în vedere implicarea funcționarului fiscal în activitatea de îndrumare a contribuabililor, atât la cererea acestora, cât și din proprie inițiativă;
- la fel de importantă este cerința art.7 ca funcționarul să nu se limiteze la o simplă consemnare a unei situații de fapt, ci la investigarea tuturor circumstanțelor care au condus la respectiva situație.

În conformitate cu prevederile art.6 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția*

*admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*

Totodată, potrivit pct.6.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală:

*“În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a se lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Față de aceste prevederi legale, se rețin următoarele:

- exercitarea dreptului de apreciere este condiționat de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor (circumstanțelor) care descriu situația de fapt;
- în doctrină, dreptul de apreciere se consideră că nu este discreționar, ci se bazează pe principiul rezonabilității;
- aprecierile organului fiscal ar trebui să fie probate, potrivit legii, evitând abordările parțiale (incomplete) ale situației de fapt.

De asemenea, potrivit prevederilor imperative ale art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală: *“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Luând în considerare motivele de fapt și de drept prezentate, petenta solicită admiterea contestației, așa cum a fost formulată, și, în consecință, exonerarea de la plata sumei de ... lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, Decizia de impunere nr. ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr. .../...2015, au consemnat următoarele:**

**II.1.** Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 31.12.2011, societatea a înregistrat în contul 628 “alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, suma de ... lei prin creditarea contului 408 “Furnizori - facturi nesosite” – înregistrare efectuată în baza documentelor prezentate în copie, conform cu originalul (anexa 9 la raportul de inspecție fiscală).

Toate acestea reprezintă documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., suma totală a serviciilor înscrise în documentele prezentate în anexa 9, fiind de ... euro, reprezentând echivalentul sumei de ... lei.

Conform traducerii din limba engleză a documentului original, traducere realizată de traducător autorizat, suma de ... lei ar reprezenta: *“valoarea costurilor suportate de X S.p.a. ... în avans legate de competența SC X SRL”*, aceste costuri sunt defalcate în tabelul prezentat în anexa menționată, iar la acest documente sunt anexate documente ca facturi pentru diverse servicii, note de



plată emise de restaurante din ... și România, bilete de avion, documente emise de hoteluri din ... pentru servicii de cazare – toate aceste documente având înscris la rubrica destinată clientului, numele societății X S.p.a. din ....

Această operațiune contabilă s-a înregistrat la poziția nr. .../31.12.2011 în registrul jurnal întocmit pentru luna 12/2011 în baza notei contabile nr.1, nu s-a înregistrat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 12/2011, și a fost preluată în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2011.

În evidența contabilă a SC X SRL ... întocmită pentru luna 02/2012 s-a identificat factura nr. .../...2012 emisă de X S.p.A ..., având valoarea totală în sumă de ... euro reprezentând echivalentul sumei de ... lei, factura care s-a înregistrat în contul contabil de furnizori prin debitarea contului 408 “Furnizori - facturi nesosite”. Tranzacțiile intracomunitare înscrise în această factură au fost declarate de cei doi parteneri prin declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare (cod 390 VIES), întocmită pentru luna 02/2012.

În urma analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

SC X SRL ... s-a înființat, conform certificatului de înregistrare emis de Ministerul Justiției – ONRC – ORC de pe lângă Tribunalul ..., în data de 15.06.2011. Structura acționariatului la data înființării este următoarea:

- asociat C – cetățean ... – care deține 10% din capitalul social total;
- asociat X T.T.S. S.P.A. – persoană juridică ... – care deține 60% din capitalul social total;
- asociat X ... KFT – persoană juridică ... – care deține 30% din capitalul social total.

Conform prevederilor legii contabilității, societatea are dreptul de a deduce la calculul impozitului pe profit cheltuielile de constituire ocazionate de înființarea firmei, constând în taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, pe care le poate include la “Active”, caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

În anexa 9 la raportul de inspecție fiscală s-au identificat documente care, deși au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 628 “alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, acestea reprezintă cheltuieli de constituire, respectiv:

- factura seria ... nr..../...05.2011 emisă de Cabinet de Avocatură S din localitatea ..., pe numele X S.P.A. ... (în calitate de asociat al SC X SRL ... – neînființata la data emiterii acestui document) – în valoare totală de ... lei, reprezentând “servicii de asistență juridică, redactare acte, încheieri de dată certă și alte acte necesare pentru constituire societate comercială conform contract de asistență juridică nr. .../2011”, la rubrica “numele delegatului” fiind înscris numele C (pag 2 din anexa 9);

- factura seria BNC nr. 012682/25.05.2011 emisă de Birou Notarial Z – Notari publici asociați Z ... & Z ... din localitatea ..., pe numele X S.P.A. ... (în calitate de asociat al SC X SRL ... – neînființată la data emiterii acestui document) – în valoare totală de ... lei, reprezentând “procură specială, declarație, specimen de semnătură” (pag.1 din anexa 9).

Valoarea totală a cheltuielilor de constituire prezentate anterior este de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății, prin nota explicativă prezentată în anexa 10, documentele prevăzute de Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care să ateste realitatea prestării serviciilor în sumă de ... lei în favoarea societății comerciale X SRL ....

Solicitarea organelor de inspecție s-a efectuat în vederea determinării modului în care au fost respectate prevederile Codului fiscal care la art.21 alin.(1) precizează că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar la alin.(4) lit.f) precizează că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Documentele care atestă deductibilitatea fiscală a cheltuielilor sunt cele prevăzute de Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene potrivit căruia, conform principiului independenței exercițiului, se vor evidenția în conturile de cheltuieli inclusiv datoriile pentru care nu s-a primit încă factura, prin contul 408 “Furnizori - facturi nesosite”, cu precizarea că înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă prestarea serviciilor, operațiunile economico-financiare trebuind 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.

De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Nota explicativă a fost înmănată reprezentanților societății în data de 13.01.2015, dar până la data transmiterii înștiințării pentru discuția finală împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală, respectiv 20.01.2015, nu s-a transmis organelor de inspecție fiscală răspunsul la întrebarea adresată prin aceasta.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003;

- pct.44, pct.48 din HG 44/2004;
- art.64 alin.(1) din OG 92/2003;
- lit.A, pct.1 și pct.2 din OD 3512/2008;
- pct.42, pct.46, pct.75 și pct.76 din OD 3055/2009;
- art.2 alin.(1), art.6 alin.(1) - (2) din Legea 82/1991,

constatând că SC X SRL ... au diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011 cu suma de ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate fără document justificativ care să demonstreze prestarea de servicii în favoarea societății. Prin aceasta s-a diminuat impozitul pe profit aferent anului fiscal 2011, datorat bugetului statului, cu suma de ... lei, impozit care s-a stabilit în timpul inspecției ca fiind impozit pe profit suplimentar, iar pentru neplata la termenul legal a impozitului stabilit suplimentar au calculat pentru perioada 26.01.2012 - 15.01.2015, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sumă de ... lei.

**II.2.** Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente TVA în sumă de ... lei;

Pe baza documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei, s-a constatat că în luna septembrie 2011 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei înscrisă în documente emise de SC U SRL sat ... jud. ..., identificată prin CIF RO ..., astfel:

- factura nr. .../22.06.2011 în sumă totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- factura nr. .../23.06.2011 în sumă totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Conform certificatului de înregistrare emis de Ministerul Justiției – ONRC – ORC de pe lângă Tribunalul ..., societatea s-a înființat în data de 15.06.2011, s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 06-07-2011, astfel ca din punct de vedere legal nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada în care SC X SRL ... nu era persoană impozabilă din punct de vedere al taxei, respectiv aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de furnizori în luna 06/2011.

Prin exercitarea dreptului de deducere a taxei înainte de a se înregistra în scopuri de TVA, societatea a încălcat prevederile Codului fiscal care, în legătură cu sfera de aplicare a dreptului de deducere, precizează că acesta revine oricărei persoane impozabile. În scopul exercitării dreptului de deducere a taxei, societatea avea obligația prevăzută de Codul fiscal să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, înainte de realizarea unor astfel de operațiuni.

Organele de inspecție fiscală au constatat diminuarea bazei impozabile a TVA cu suma de ... lei aferent căreia s-a stabilit TVA suplimentară de plată aferentă lunii 09/2011 în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., ..., C.I.F. RO ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., prin dl. C, în calitate de administrator, reprezentat prin dna. avocat R, la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr..../2014 din ...2015.

Petenta contestă Decizia de impunere ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ... /...2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**III.1.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit urmare a diminuării baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011 cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente justificativ care să demonstreze prestarea de servicii în favoarea societății, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă modul de derularea și efectuare a acestor cheltuieli.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 31.12.2011, societatea a înregistrat în contul 628 “alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, suma de ... lei prin creditarea contului 408 “Furnizori - facturi nesosite” – înregistrare efectuată în baza documentelor prezentate în copie, conform cu originalul, documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., iar conform traducerii din limba engleză a documentului original, ar reprezenta: “*valoarea costurilor suportate de X ... în avans legate de competența SC X SRL*”, fiind anexate documente ca facturi pentru diverse servicii, note de plată emise de restaurante din ... și România, bilete de avion, documente emise de hoteluri din ... pentru servicii de cazare – toate aceste

documente având înscris la rubrica destinată clientului, numele societății X S.p.a. din ....

Din această sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală că s-au identificat documente care, deși au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 628 “alte cheltuieli cu servicii prestate de terți”, acestea reprezintă cheltuieli de constituire, aceste cheltuieli fiind în sumă de ... lei.

Astfel organele de inspecție fiscală au diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011 cu suma de ... lei (... lei - ... lei) reprezentând contravaloarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate fără documente justificative care să demonstreze prestarea de servicii în favoarea societății, stabilind în timpul inspecției un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Petenta consideră, ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile privind serviciile facturate de către X S.p.a. din ..., înregistrate în evidența contabilă proprie, pe baza facturii nr..../... .02.2012, în valoare de ... euro, având în vedere faptul că:

- refacturarea cheltuielilor s-a efectuat în baza unui contract;
- ca anexă la factura emisă a fost prezentat un decont la care au fost atașate o serie de documente (aproximativ două bibliorafturi) în copie, (ce poartă mențiunea “conform cu originalul”), documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., suma totală a serviciilor înscrise în documentele prezentate în anexa 9 la raportul de inspecție fiscală fiind de ... euro, reprezentând echivalentul sumei de ... lei;
- prin Nota explicativă nr..../...2015, înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015 au fost prezentate detaliile referitoare la documentele prezentate, care justifică efectuarea cheltuielilor refacturate;
- cheltuielile cu serviciile refacturate de către prestator au corespondență în veniturile societății, venituri înregistrate în contabilitate în perioada iulie - decembrie 2011, perioadă în care a fost realizată o cifră de afaceri în sumă de ... lei și un profit net de ... lei.

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

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

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

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

Acestea se coroborează cu prevederile pct.44 și pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

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

“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.*”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nu sunt deductibile 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, precum și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii. De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga

durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Referitor la susținerea petentei că:

*“- refacturarea cheltuielilor s-a efectuat în baza unui contract;*

*- ca anexă la factura emisă a fost prezentat un decont la care au fost atașate o serie de documente (aproximativ două bibliorafturi) în copie, (ce poartă mențiunea “conform cu originalul”), documente emise de diverși furnizori clientului X S.p.a. din ..., suma totală a serviciilor înscrise în documentele prezentate în anexa 9 la raportul de inspecție fiscală fiind de ... euro, reprezentând echivalentul sumei de ... lei;*

*- prin Nota explicativă nr..../...2015, înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015 au fost prezentate detaliile referitoare la documentele prezentate, care justifică efectuarea cheltuielilor refacturate”,*

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât trebuie avute în vedere următoarele aspecte consemnate în raportul de inspecție fiscală:

- organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății, prin notă explicativă, documentele prevăzute de Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care să ateste realitatea prestării serviciilor în sumă de ... lei în favoarea societății comerciale X SRL ...;

- organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nota explicativă a fost înmănată reprezentanților societății în data de 13.01.2015, dar până la data transmiterii înștiințării pentru discuția finală împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală, respectiv 20.01.2015, nu s-a transmis organelor de inspecție fiscală răspunsul la întrebarea adresată prin aceasta;

- organele de inspecție fiscală au întocmit înștiințarea pentru discuția finală înregistrată la contribuabil sub nr.7300/20.01.2015, care a fost transmisă reprezentantului legal al societății, împreună cu proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale. Data stabilită pentru discuția finală cu contribuabilul a fost 21.01.2015 la sediul societății. Mai mult la data menționată, organele de inspecție fiscală au adus la cunoștință reprezentanților legali ai societății faptul că în baza Codului de procedură fiscală, contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale;

- organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL ... a depus la sediul organului de inspecție fiscală, adresa nr.1839/26.01.2015, înregistrată la

AJFP ... sub nr. .../...2015 și la Inspecție Fiscală sub nr. 263/27.01.2015 – anexa 17, împreună cu care s-au depus următoarele documente:

- un dosar ce conține 150 de pagini, inclusiv nota explicativă (care a fost solicitat de organele de inspecție fiscală în timpul acțiunii de control, dar care nu a fost pusă la dispoziție în timp util, înainte de finalizarea acțiunii, fapt consemnat în raportul de inspecție fiscală la cap. III);

- procură specială – duplicat - cu încheierea de autentificare nr. 59/21.01.2015, prin care dl. L – în calitate de director al societății, a fost desemnat de administratorul C să reprezinte societatea în timpul acțiunii de inspecție fiscală;

Astfel, ținând cont de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății, la întrebarea adresată prin nota explicativă, face referire în principal la factura fiscală nr. .../...2012 emisă de X S.P.A. ..., factura care reprezintă contravaloarea cheltuielilor efectuate în anul 2011 de furnizorul înscris în acea factură în scopul deschiderii fabricii din .... Se menționează faptul că factura a fost întocmită în baza documentelor justificative care sunt anexate la dosarul prezentat, și anume contractul nr. ... din 15.06.2011 încheiat între SC X SRL ... (unde societatea avea sediul social la acea dată), în calitate de beneficiar, și X S.p.a. ... ..., în calitate de furnizor.

La punctul 2 din contract „Obiectul și prețul contractului”, se precizează:

*„X S.P.A. Italy urmeaza a isi recupera cheltuielile efectuate, respectiv sumele achitate in numele si pentru SC X SRL, dupa cum urmeaza:*

- *cu manopera personalului care a condus activitatea SC X SRL pe anul 2011;*
- *cu transportul materiilor prime si materialelor necesare deschiderii activitatii SC X SRL, din ... in Romania;*
- *cu transportul, cazarea si masa pentru personalul roman/... care s-a deplasat in si din ... in vederea implementarii procesului tehnologic necesar punerii in functiune a capacitatilor de productie ale SC X SRL;*
- *cu consultanta legislativa prin avocat S;*
- *cu consultanta notariala prin Birou notarial Z.*

*X SRL se obliga sa plateasca X S.P.A. ... suma estimata de 115.000 eur, urmand ca facturarea sa se faca pana la 31-12-2011 dar nu mai tarziu de 29-02-2012.*

*Deoarece aceste cheltuieli sunt aferente deschiderii activitatii SC X SRL, ele vor fi inregistrate ca fiind aferente exercitiului financiar 2011.”*

Organele de inspecție fiscală, analizând documentul pus la dispoziție prin adresa menționată, au menționat faptul că nu s-a identificat un număr de înregistrare și nici data când a intrat în posesia SC X SRL ..., precizând că acest contract nu a fost menționat de niciunul din reprezentanții legali ai societății nici în timpul acțiunii de inspecție fiscală, nici la data la care a avut loc discuția finală.



La pagina 6 din dosar este prezentată o copie, conform cu originalul, a unui răspuns formulat în data de 29.02.2011 (organele de inspecție fiscală au precizat că data este corect scrisă așa cum este pe documentul în discuție) referitor la o adresa a X T.T.S. S.P.A., semnat de reprezentantul legal al SC X SRL – dl V, prin care acesta confirmă executarea cheltuielilor aferente anului 2011 în sumă de ... eur ce au fost refacturate de X T.T.S. S.P.A. către SC X SRL cu factura .../...2012 și în baza contractului .../15.06.2011, urmând o înșiruire a acestor cheltuieli identică cu aceea înscrisă în centralizatorul prezentat în anexa 9 la raport de inspecție fiscală.

La paginile 7 - 10 se prezintă în copie Contractul furnizare servicii încheiat în data de 11.04.2011 între SC M... SRL ... și X S.P.A. ..., iar la pag.11-21, copie de pe documentul numit “Acord pentru furnizarea de servicii de forță de muncă temporară din data de 01-05-2011”, încheiat între aceleași părți. Între cele două părți s-a încheiat acest contract având ca obiect recrutarea de personal.

Din explicațiile oferite prin nota explicativă, reprezentantul legal al SC X SRL ... precizează faptul ca X S.P.A. ... a realizat pregătirea profesională a personalului care urmau să devină salariați ai viitoarei societăți comerciale ce urma să se înființeze în ... (SC X SRL luând ființă în 15.06.2011).

Dar organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la data la care a avut loc discuția finală, reprezentantul legal al societății a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală spre exemplificare, un contract încheiat între SC M... SRL ... – furnizor, și X S.P.A. ... – beneficiar, obiectul contractului constând în recrutarea de către furnizorul de servicii a numitului F – care urma să presteze servicii în favoarea beneficiarului – contract pe care reprezentantul legal al societății a omis să-l pună ca anexă la nota explicativă, deși organele de inspecție au solicitat acest lucru. Nu s-au demonstrat condițiile în care s-au înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu diurna externă în condițiile în care persoanele care figurează că ar beneficia de aceste diurne nu sunt salariați societății.

Prin nota explicativă prezentată în anexa 17, împreună cu anexele din dosar, nu s-au adus informații suplimentare din care să reiasă temeiul legal în baza căruia în evidența contabilă s-au înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC M... SRL ... – furnizor, beneficiarului X S.P.A. ..., prezentate în anexa 9, din care suma de aprox ... lei reprezentând contravaloarea facturilor ce au fost emise în perioada 04-05/2011, înainte de înființarea SC X SRL.

Dosarul cu documente prezentat împreună cu nota explicativă conține de la pag.27 la pag.150 documente justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a aprovizionării cu bunuri de către SC X SRL ..., în anul 2011, documente care atestă efectuarea transportului acestora de la furnizori la beneficiar, însă trebuie reținut faptul că în anexa 9 la raportul de inspecție fiscală - care conține documentele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, în luna decembrie 2011, a cheltuielilor cu transportul de marfă, sunt prezentate

documente emise de transportator pe numele X S.P.A. ... – paginile 338 - 351 din anexa 9, organele de inspecție fiscală nu au identificat documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări.

În consecința celor prezentate mai sus, răspunsul formulat (anexa 17), de reprezentantul legal al societății la întrebarea adresată prin nota explicativă nu a fost în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, trebuie reținut și aspectul că deși Codul de procedură fiscală consfințește dreptul contribuabilului să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale – fapt adus la cunoștința reprezentantului legal, acesta nu și-a exprimat punctul de vedere cu privire la constatările prezentate în proiectul raportului de inspecție fiscală.

Referitor la invocarea de către petentă a faptului că:

*„ cheltuielile cu serviciile refacturate de către prestator au corespondență în veniturile societății, venituri înregistrate în contabilitate în perioada iulie - decembrie 2011, perioadă în care a fost realizată o cifră de afaceri în sumă de ... lei și un profit net de ... lei.”* ,

aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât chiar prevederile legale impun ca și condiție principală faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, însă aceasta trebuie coroborată cu prevederile pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează tocmai cele invocate de petentă :

“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.”*

Ori documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în documente justificative emise la momentul prestației (contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent), din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate la momentul efectuării serviciului respectiv să fie corecte, având în vedere faptul că noțiunea de document justificativ a fost introdusă de prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*„(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.”*, reținându-se și faptul că pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*,

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(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. De asemenea, contractele*

*încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]*”.

Neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu costul serviciilor este consfințit și de Decizia V /2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care a decis că:

*“ Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea tva “.*

După cum s-a prezentat și în conținutul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au respectat principiile de baza de evaluare a elementelor de bilanț prevăzute de OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unul din principii având drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, iar conform principiului independenței exercițiului, se vor evidenția în conturile de cheltuieli inclusiv datoriile pentru care nu s-a primit încă factura, prin contul 408 “Furnizori - facturi nesosite”, cu precizarea că înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă prestarea serviciilor, operațiunile economico-financiare trebuind evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

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. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. De asemenea, conform prevederilor invocate ca și temei legal, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din punct de vedere procedural, cu privire la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală nu au respectat în totalitate prevederile art.6, art.7 alin.(2) și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, precum și precizările pct.6.1 și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, acestea nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr. 92/24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

*“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.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;
- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/ 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”,*

Trebuie reținut și faptul că organele de inspecție au invocat ca și temei legal și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care arată că:

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.*

În concluzie, toate demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală s-au desfășurat cu respectarea prevederilor legale invocate și nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a identificat și a avut în vedere toate circumstanțele edificatoare, a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente aferente evidenței contabile a societății necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt a contribuabilului.

Aceste documente prezentate de societate nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt concludente în sensul că societatea nu justifică efectuarea prestațiilor și nu atestă faptul că prestațiile de servicii în cauză au fost destinate desfășurării activității societății, deoarece documentele puse la dispoziție nu cuprind elemente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea acestor cheltuieli, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea, etc.

Ori prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unor contracte încheiate între părți și a unor documente, nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Chiar în situația în care societatea prezintă facturi completate cu toate datele prevăzute de formular, aceasta nu reprezintă singura condiție pentru a considera deductibile cheltuielile cu serviciile respective la calculul impozitului

pe profit, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, contestatara nu justifică cu documente efectuarea acestor cheltuieli.

Justificarea deductibilității cheltuielilor cu achiziția de servicii se realizează în baza contractului de prestări servicii și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] 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".*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*"2.5. 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.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii."*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat un document de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

Urmare a celor arătate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011 cu suma de ... lei (... lei - ... lei) reprezentând contravaloarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate fără documente justificative care să demonstreze prestarea de servicii în favoarea societății, stabilind în timpul inspecției un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”,*  
contestația formulată de SC X SRL ... va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar.

**III.2.** Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea dreptul să deducă TVA aferentă facturilor emise de o societate plătitoare de TVA pentru o perioadă în care petenta nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA.

**În fapt,** în luna septembrie 2011, SC X SRL ... a înregistrat în jurnalul de cumpărări și a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de ... lei înscrisă în documente emise de SC U SRL, identificată prin CIF RO..., astfel:

- factura nr..../22.06.2011 în sumă totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei;

- factura nr. .../23.06.2011 în sumă totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei,

dar organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... s-a înregistrat în scopuri de TVA doar începând cu data de 06.07.2011, astfel că din punct de vedere legal nu putea beneficia de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada în care SC X SRL ... nu era persoană impozabilă din punct de vedere al taxei, respectiv aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de furnizori în luna 06/2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată aferentă lunii 09/2011 în sumă de ... lei.

Petenta consideră că, în mod legal, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în luna septembrie 2011, susținând următoarele:

*“- pe baza facturilor menționate mai sus, SC X SRL a achiziționat mobilier, necesar pentru birouri, de la SC U SRL;*

*- la stabilirea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție nu au ținut seama de prevederile Normelor de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea art.148 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora, persoana impozabilă poate să ajusteze taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere a taxei.*

*- ajustarea în acest caz, reprezintă exercitarea dreptului de deducere și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit*



*evenimentul care a generat ajustarea sau, după caz, într-un decont de taxă ulterior.”.*

**În drept**, speței îi sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.145

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

*a) operațiuni taxabile;”*

“Art.153

*(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

*a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:*

*1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;*

*2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă”.*

Conform certificatului de înregistrare emis de Ministerul Justiției – ONRC – ORC de pe lângă Tribunalul ..., societatea s-a înființat în data de 15.06.2011, dar s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 06.07.2011, astfel că din punct de vedere legal nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada în care SC X SRL ... nu era persoană impozabilă din punct de vedere al taxei, respectiv aferentă achizițiilor efectuate în baza facturilor emise de furnizori în luna 06/2011.

Societatea a încălcat prevederile Codului fiscal care, în legătură cu sfera de aplicare a dreptului de deducere, precizează că acesta revine oricărei persoane impozabile. În scopul exercitării dreptului de deducere a taxei, societatea avea obligația prevăzută de Codul fiscal să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, înainte de realizarea unor astfel de operațiuni.

Prin aceste înregistrări societatea a încălcat prevederile Legii contabilității, care la art.2 alin.(1) definește contabilitatea astfel:

*“Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la*

*activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”*

Aceeași lege la art.6 alin.(1) prevede faptul că:

*“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.”*

În ceea ce privește susținerea petentei că în baza facturilor menționate au achiziționat mobilier necesar pentru birouri și că poate să ajusteze taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere a taxei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât chiar susținerea petentei denotă faptul că aceste achiziții existau în stoc la data înregistrării societății în scopuri de TVA, dată la care societatea avea posibilitatea să ajusteze taxa aferentă bunurilor de natura stocurilor în baza normelor de aplicare a Codului fiscal.

În aceste condiții, înregistrarea documentelor menționate la acest punct la o altă perioadă decât cea înscrisă în acestea nu justifică dreptul de deducere a taxei din considerentele prezentate anterior.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate, precum și faptul că petenta nu depune documente suplimentare în susținerea celor afirmate la acest capăt de cerere din contestație, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat diminuarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei aferentă căreia s-a stabilit tva de plată suplimentară aferentă lunii 09/2011 în suma de ... lei.

În temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

### III.3. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;  
... lei – penalități de întârziere aferente TVA,  
cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2015, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a diferențelor suplimentare de impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, în baza prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003, au calculat accesorii aferente acestora, în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;  
... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;  
... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici accesorii aferente, dar nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesorii, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesorii aferente impozitului pe profit și TVA, în condițiile în care debitele generatoare au fost reținute ca datorate.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] 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”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. 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.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea accesoriilor în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca nemotivată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr.12292/25.05.2015 se

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție**

Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

**2.** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar.

**3.** Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...