



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 25

din 01.03.2010

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea, județul, înregistrată la Direcția Generală
a Finanțelor Publice a județului
sub nr. din 29.01.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr. din 26.01.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 29.01.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.** din localitatea, județul

S.C. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 23.12.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.12.2009, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 23.12.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin cererea formulată precizează că suma de lei, considerată de organele de control ca fiind cheltuială nedeductibilă, reprezintă plată efectuată către S.C. S.R.L., pe baza facturilor puse la

dispoziție de această societate, care este răspunzătoare de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, precizează că S.C. S.R.L. a făcut plățile prin ordine de plată către societatea ieșeană și că aceasta avea obligația să fie supusă taxelor prevăzute de lege.

Totodată, precizează că se contestă și modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată nedeductibile, taxa fiind de lei și nu de lei, cum s-a reținut prin actul de control, iar facturile au date diferite și termenul de la care curg penalitățile nu-i stabilit clar.

Contestatoarea precizează că impozitul pe profit ar fi trebuit calculat după scăderea taxei pe valoarea adăugată, respectiv prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei de lei, situație în care ar fi rezultat un impozit pe profit delei și nu de lei, cum au calculat organele de control.

Societatea susține că invocarea faptului că nu ar fi avut un act de lăsare în custodie a materialelor de construcție la furnizor, după ce i le-a plătit, nu este reală.

De asemenea, menționează că furnizorul a asigurat transportul, iar până la livrare a încheiat cu acesta un act că materialele rămân în custodia lui.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 23.12.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.12.2009, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 23.12.2009, organele de control au verificat obligațiile fiscale datorate bugetului de stat în urma solicitării Gărzii Financiare, prin adresa nr. din 06.10.2009.

Organele de control precizează că, prin procesul-verbal nr. din 30.09.2009, Garda Financiară menționează că sesizarea privește în principal relațiile comerciale desfășurate în perioada iulie 2008 – decembrie 2008 cu S.C. S.R.L., județul, în calitate de furnizor/prestator și că deficiențele ce au stat la baza obligațiilor de plată suplimentare estimative, de lei, constau în:

- în luna mai 2008 s-a încasat de la Primăria suma de lei (avans pentru lucrări de întreținere a drumurilor), fără a se întocmi factură și fără a se colecta TVA în sumă delei;

- au fost înregistrate în evidența contabilă un număr de patru facturi, emise de S.C., în valoare de lei, din care TVA de lei, care nu întrunesc condițiile legale de documente justificative;

- în luna mai 2009, privind operațiunile efectuate cu furnizorul S.C. S.R.L., s-a înregistrat în evidența contabilă o factură (anexa nr. 20) în valoare totală de lei, din care TVA deductibilă de lei, care nu întrunește condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative în contabilitate (eliberată pentru persoană fizică).

În ceea ce privește impozitul pe profit, în urma verificării efectuate de organele de inspecție fiscală, s-au constatat următoarele:

1. – Societatea a evidențiat în contabilitate achiziționarea unui mijloc fix pentru care, începând cu luna august 2008, a calculat și evidențiat pe cheltuieli de exploatare (cont 6811) amortizarea în sumă de lei (.....x 5 luni) pentru anul 2008 și în sumă de lei (.....x 6 luni) pentru anul 2009.

În urma verificării încrucișate comunicate de D.G.F.P. – AIF, s-a stabilit că factura nu este inclusă în Declarația informativă D-394 și TVA necolectată (conform decontului de TVA, care este cu zero lei).

Organele de inspecție au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal, contribuabilul nefăcând dovada realității operațiunii respective.

2. – În lunile noiembrie și decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare (cont 628) suma de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă din prestări servicii), fără a fi prezentate alte documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și fără să prezinte situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective.

De asemenea, în urma verificării încrucișate efectuate, s-a constatat că una dintre facturi nu este cuprinsă în Declarația informativă D-394.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru cheltuielile în sumă de lei, contribuabilul nu face dovada realității operațiunilor.

3. – În luna decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare (cont 628) suma de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), pe baza unei facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie”, dar fără proces-verbal de custodie și fără existența unor documente de însoțire a mărfii, ulterioare emiterii facturii, sau a unor note de recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere și rezultatele verificării încrucișate, comunicate de DGFP – AIF, în urma căreia s-a constatat că factura respectivă nu este inclusă în Declarația informativă D-394, organele de inspecție fiscală au considerat că, pentru cheltuielile în sumă de lei, contribuabilul nu face dovada realității operațiunii.

4. – În luna mai 2009, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli de exploatare (cont 6028) în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții, pe bază de facturi emise pentru persoană fizică, fapt ce confirmă că bunurile respective nu au fost utilizate în scopul operațiunilor impozabile.

În urma verificării efectuate, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, alin. 4 lit. f și art. 35 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile Deciziei nr. V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Organele de control au stabilit o bază impozabilă privind impozitul pe profit în sumă totală de lei, din care:

- pentru anul 2008 în sumă de lei (..... lei + lei + lei), pentru care societatea datorează un **impozit pe profit de lei** (..... lei x 16%);
- pentru perioada ianuarie 2009 – iunie 2009 în sumă de lei (..... lei + lei), cu reducerea pierderii contabile cu suma de lei.

Organele de control au stabilit că pentru nerespectarea termenelor de plată societatea datorează **majorări de întârziere în sumă de lei.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în urma verificării efectuate s-au constatat următoarele:

1. Societatea a încasat în avans în luna mai 2008 de la Primăria suma de lei, reprezentând avans pentru lucrări de întreținere a drumurilor, fără a întocmi factură și fără a colecta TVA în sumă delei. Pentru TVA necolectată, în sumă delei, s-au calculat majorări de întârziere.

2. În luna august 2008 societatea a evidențiat în contabilitate achiziționarea unui mijloc fix în sumă de lei și TVA dedusă de lei. În urma verificării încrucișate, comunicate de D.G.F.P. – AIF, s-a stabilit că factura nu este inclusă în Declarația informativă D-394 și TVA necolectată (conform decontului de TVA, care este cu zero lei).

3. În lunile noiembrie și decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli de exploatare în sumă de lei și TVA deductibilă delei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă prestări servicii), menționate generic în două facturi, fără să existe documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor, a unor situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii.

De asemenea, s-a constatat că pe cele două facturi erau menționate mijloace de transport care la data emiterii facturilor erau radiate, iar, în urma verificării încrucișate efectuate, comunicate de DGFP – AIF, s-a constatat că una dintre facturi nu este cuprinsă în Declarația D – 394.

Organele de control au considerat că, întrucât societatea nu face dovada realității operațiunilor respective, nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugate în sumă delei.

4. În luna decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli de exploatare în sumă de lei și TVA deductibilă de lei, privind contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), pe baza unor facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie”, în lipsa unui proces-verbal de custodie și a unor documente de însoțire emise ulterior facturii sau a unor

note de intrare-recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere și rezultatele verificării încrucișate efectuate de DGFP – AIF, în urma căreia s-a stabilit că factura respectivă nu a fost cuprinsă în Declarația informativă D – 394, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de lei nu este deductibilă fiscal, contribuabilul nefăcând dovada realității operațiunii.

5. În luna mai 2009, societatea a evidențiat în contabilitate, pe cheltuieli de exploatare, suma de lei și a dedus TVA aferentă în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții, pe baza unei facturi emisă pentru o persoană fizică.

Organele de inspecție au considerat că societatea verificată nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aceasta nedemonstrând că materialele au fost utilizate în folosul operațiunilor sale impozabile.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 134 alin. (1) și (3), 145 alin. (3), 146 alin. (1) și 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia nr. V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În urma verificării efectuate, organele de control au stabilit o bază suplimentară privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei), cu o **taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei**, pentru care au calculat **majorări de întârziere în sumă totală de lei**.

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

1. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, și majorările de întârziere aferente, în sumă de lei, organele de control au stabilit o bază impozabilă suplimentară de lei, din care:

- cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei (.....lei x 5 luni) neadmise la deducere, pentru perioada august 2008 – decembrie 2008, aferente unui mijloc fix;

- cheltuieli de exploatare neadmise la deducere în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă din prestări servicii), care nu au la bază documente care să demonstreze realitatea efectuării operațiunilor;

- cheltuieli neadmise la deducere în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții ce au la bază o factură pe care apare mențiunea „marfă în custodie” (fără proces-verbal de custodie) și fără

existența unor documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii sau a unor note de recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile.

1.1 Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, în condițiile în care contribuabilul nu face dovada realității operațiunii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a evidențiat în contabilitate achiziționarea unui mijloc fix pentru care, în perioada august 2008 – decembrie 2008, a calculat și evidențiat cheltuieli cu amortizarea (cont 6811) în sumă de lei (.....lei x 5 luni).

Potrivit anexei nr. ... la actul administrativ atacat, organele de control au constatat că societatea verificată a achiziționat de la S.C. S.R.L., cu factura nr. din data de 07.07.2008, un mijloc fix (terex) în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA aferentă.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea nu deține documente justificative care să ateste realitatea operațiunii, respectiv documente care însoțesc transportul bunului, documentația tehnică a mijlocului fix, iar pe factură este înscris un mijloc de transport radiat la data întocmirii facturii.

În urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a stabilit că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 și societatea furnizoare nu a colectat TVA (decontul de TVA fiind cu zero lei).

Organele de inspecție au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal, contribuabilul nefăcând dovada realității operațiunii respective.

Societatea considerată că în mod ilegal organele de control au considerat ca fiind cheltuială nedeductibilă suma respectivă, întrucât reprezintă plată efectuată către S.C. S.R.L., pe baza facturilor puse la dispoziție de această societate, care este răspunzătoare de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, precizează a făcut plățile prin ordine de plată către societatea ieșeană și că aceasta avea obligația să fie supusă taxelor prevăzute de lege.

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

„(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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 22, prevăd următoarele:

„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 textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, la **art. 24 alin. (1) și (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 24

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”

Din textele de lege citate mai sus se reține că se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile pentru bunurile deținute și utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea nu deține documente justificative care să ateste realitatea operațiunii, respectiv documente justificative care însoțesc transportul bunului, documentația tehnică a mijlocului fix, iar pe factură este înscris un mijloc de transport radiat la data întocmirii facturii.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a comunicat faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură **către S.C. S.R.L..**

Întrucât în urma investigațiilor efectuate s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar aceasta nu deține documente justificative care să ateste realitatea operațiunii, respectiv documente justificative care însoțesc transportul bunului, documentația tehnică a mijlocului fix, iar pe factură este înscris un mijloc de transport radiat la data întocmirii facturii, organele de inspecție în mod legal au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că cheltuielile sunt deductibile pe motiv că s-a efectuat plata facturilor către furnizor, care este răspunzător de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținută, întrucât societatea nu demonstrează cu documente realitatea efectuării operațiunii.

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

La **art. 21 alin. (4) lit. f)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(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;”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctele 12 și 44, prevăd următoarele:

„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. [...].

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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

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

Din prevederile legale menționate se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de dovada realității operațiunilor și de necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, fără să demonstreze realitatea efectuării operațiunii.

La **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”

Având în vedere că societatea nu deține documente prin care să demonstreze realitatea efectuării operațiunilor, în baza prevederilor menționate, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea în sumă de sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** contestația pentru **impozit pe profit în sumă de sumă de lei și pentru accesoriile aferente.**

1.2 Referitor la suma delei, reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de lei, în condițiile în care contribuabilul nu prezintă documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în lunile noiembrie și decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare (cont 628) suma de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă din prestări servicii), fără să dețină documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și fără să prezinte situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective.

De asemenea, în urma verificării încrucișate efectuate, s-a constatat că una dintre facturi nu este cuprinsă în Declarația informativă D-394.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru cheltuielile în sumă de lei, contribuabilul nu face dovada realității operațiunilor.

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

„(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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 22, prevăd următoarele:

„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 textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, la **art. 21 alin. (4) lit. m)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(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 acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 48, prevăd următoarele:

„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.

Din textele de lege citate mai sus se reține că la determinarea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile cu prestările de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării și că prestarea a fost realizată efectiv.

În urma inspecției fiscale, s-a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă din prestări servicii), fără să dețină documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și fără să prezinte situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective.

De asemenea, potrivit anexei nr. ... la actul administrativ atacat, la baza operațiunilor au stat factura nr. din 11.11.2008, privind transport materiale și manoperă prestări servicii în sumă totală delei, din care lei

fără TVA șilei TVA aferentă, și factura nr. ... din 14.12.2008, privind transport marfă și materiale și prestări servicii în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA aferentă, emise de S.C. S.R.L.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că pentru aceste operațiuni societatea nu deține documente justificative care să confirme efectuarea transportului, situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe facturi este înscris un mijloc de transport ce era radiat la data întocmirii facturii.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că cheltuielile sunt deductibile pe motiv că s-a efectuat plata facturilor către furnizor, care este răspunzător de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținută, întrucât acesta nu demonstrează cu documente necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile și că acestea au fost prestate efectiv.

Așa după cum rezultă din prevederile punctului 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii acestea trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, iar 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.

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

La **art. 21 alin. (4) lit. f)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(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;”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctele 12 și 44, prevăd următoarele:

„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. [...].

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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

Se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel încât să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Totodată, din prevederile legale menționate se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți este condiționată de prestarea efectivă a acestora, atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarife percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga perioadă de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, respectiv situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

De asemenea, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de lei, fără să justifice necesitatea efectuării

cheltuielilor și fără să demonstreze că serviciile au fost realizate efectiv, precum și în ce constau acele servicii.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a comunicat faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură **către S.C. S.R.L..**

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura.

Întrucât în urma investigațiilor efectuate s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar aceasta nu deține documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor și fără să prezinte situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective, organele de inspecție în mod legal au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, societatea nu deține documente prin care să demonstreze necesitatea efectuării cheltuielilor respective și că serviciile respective au fost prestate efectiv.

La **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”.

Având în vedere că societatea nu deține documente prin care să demonstreze necesitatea efectuării cheltuielilor respective și că serviciile respective au fost realizate efectiv, în baza prevederilor menționate, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor **în sumă de sumă de lei, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente** contestația pentru **impozit pe profit în sumă de sumă delei și pentru accesoriile aferente.**

1.3 Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de lei, în condițiile în care contribuabilul nu face dovada realității operațiunii.

În fapt, organele de control au constatat că, în luna decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare (cont 628) suma de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), pe baza unei facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie” (fără proces-verbal de custodie) și fără existența unor documente de însoțire a mărfii, ulterioare emiterii facturii sau a unor note de recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere și rezultatele verificării încrucișate, comunicate de DGFP – AIF, care a constatat că factura respectivă nu este inclusă în Declarația informativă D-394, organele de inspecție fiscală au considerat că, pentru cheltuielile în sumă de lei, contribuabilul nu face dovada realității operațiunii respective.

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

„(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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 22, prevăd următoarele:

„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 textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

La **art. 21 alin. (4) lit. f)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(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;”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctele 12 și 44, prevăd următoarele:

„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. [...].

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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;

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

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

Se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel încât să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea a evidențiat în contabilitate pe cheltuieli de exploatare (cont 628) suma de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), pe baza unei facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie” (fără proces-verbal de custodie) și fără existența unor documente de însoțire a mărfii, ulterioare emiterii facturii sau a unor note de recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile.

De asemenea, potrivit anexei nr. ... la actul administrativ atacat, la baza operațiunii a stat factura nr. din 17.12.2008, privind materiale de construcții (BCA, fier beton) în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA, emisă de S.C. S.R.L.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că bunurile au fost trecute pe cheltuieli în luna decembrie 2008 și că pentru aceste bunuri societatea nu deține documente justificative care să confirme realitatea operațiunii, respectiv documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii, proces verbal de custodie.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a comunicat faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură **către S.C. S.R.L..**

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura.

Întrucât în urma investigațiilor efectuate s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar aceasta nu deține documente care să confirme realitatea operațiunii, respectiv documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii, proces verbal de custodie, organele de inspecție în mod legal au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, societatea nu deține documente prin care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile

La **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”.

Având în vedere că societatea nu deține documente prin care să demonstreze necesitatea efectuării cheltuielilor respective și care să confirme realitatea operațiunii, respectiv documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii, proces verbal de custodie etc., în baza prevederilor menționate, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor **în sumă de sumă de lei, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente** contestația pentru **impozit pe profit în sumă de sumă de lei și pentru accesoriile aferente.**

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că impozitul pe profit ar fi trebuit calculat după scăderea taxei pe valoarea adăugată, respectiv prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei de lei, situație în care ar fi rezultat un impozit pe profit delei și nu de lei, cum au calculat organele de control, nu poate fi reținută, întrucât, așa după cum rezultă din actul de control, baza impozabilă aferentă impozitului pe profit a fost stabilită prin neadmiterea la deducere a unor cheltuieli înregistrate de societate, în sumă de lei, considerate de organele de control ca fiind deduse nejustificat, după cum urmează:

- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei neadmise la deducere pentru perioada august 2008 – decembrie 2008, aferente unui mijloc fix;

- cheltuieli de exploatare (cont 628) în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii fără să dețină documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și fără să prezinte situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective;

- cheltuieli de exploatare în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții, pe baza unei facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie” (fără proces-verbal de custodie) și fără existența unor documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii sau a unor note de recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile.

Totodată, contestatoarea susține că termenul de la care curg penalitățile nu-i stabilit clar, fără să prezinte în ce constă neclaritatea și care ar fi diferențele cu care nu ar fi de acord.

În susținerea cauzei, societatea nu depune documente și argumente concrete care să susțină afirmațiile sale.

Conform **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„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.”

Față de cele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, urmează a se respinge contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de control în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei.

Conform actului de control contestat, pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de lei.**

Față de cele prevăzute la capitolul privind impozitul pe profit, urmează **a se respinge** contestația pentru impozitul pe profit **în sumă de lei și pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit **în sumă de lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe profit în sumă de lei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit **în sumă de lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei, organele de control au stabilit o bază impozabilă suplimentară de lei, din care:

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă unei baze impozabile de lei, privind achiziționarea unui mijloc fix;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă cheltuielilor de exploatare în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă prestări servicii), fără să existe documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor, a unor situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, privind contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), în sumă de lei, ce au la bază facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie”, în lipsa unui proces-verbal de custodie și a unor documente de însoțire emise

ulterior facturii sau a unor note de intrare-recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă unor materiale pentru construcții, în sumă de lei, operațiune ce are la bază o factură emisă pe numele unei persoane fizice.

2.1 Referitor la suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unui mijloc fix în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu face dovada realității operațiunii.

În fapt, în luna august 2008 societatea a evidențiat în contabilitate achiziționarea unui mijloc fix în sumă de lei și a dedus TVA aferentă de lei. În urma verificării încrucișate, comunicate de D.G.F.P. – AIF, s-a stabilit că factura nu este inclusă în Declarația informativă D-394 și TVA necolectată (conform decontului de TVA, care este cu zero lei).

Potrivit anexei nr. ... la actul administrativ atacat, organele de control au constatat că societatea verificată a achiziționat de la S.C. S.R.L., cu factura nr. ... din data de 07.07.2008, un mijloc fix (terex) în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA aferentă.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea nu deține documente justificative care să ateste realitatea operațiunii, respectiv documente care însoțesc transportul bunului, documentația tehnică a mijlocului fix, iar pe factură este înscris un mijloc de transport radiat la data întocmirii facturii.

Societatea susține că în mod ilegal organele de control au considerat ca fiind cheltuială nedeductibilă suma respectivă, întrucât reprezintă plată efectuată către S.C. S.R.L., pe baza facturilor puse la dispoziție de această societate, care este răspunzătoare de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, precizează că a făcut plățile prin ordine de plată către societatea ieșeană și că aceasta avea obligația să fie supusă taxelor prevăzute de lege.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, unde se prevede 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; [...]

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

La art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, se prevede că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin.

(3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi; ”.

Se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea dreptului respectiv cu documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor și cu situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii.

La art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, se prevăd următoarele:

“(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 textele de lege menționate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **anumite condiții cumulative**, respectiv **achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile** și să aibă la baza documente care să conțină obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunii sale taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile**. Astfel că, simpla prezentare a unor documente, nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile ale societății.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a bunurilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca taxa pe valoarea adăugată să fie deductibilă fiscal.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspekția Fiscală a comunicat faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură către S.C. S.R.L..

Întrucât în urma investigațiilor efectuate s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar aceasta nu deține documente justificative care să ateste realitatea operațiunii, respectiv documente justificative care însoțesc transportul bunului, documentația tehnică a mijlocului fix, iar pe factură este înscris un mijloc de transport radiat la data întocmirii facturii, organele de inspecție în mod legal au stabilit că amortizarea calculată și evidențiată pe cheltuieli nu este deductibilă fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă pe motiv că s-a efectuat plata facturilor către furnizor, care este răspunzător de plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținută, întrucât societatea nu demonstrează cu documente realitatea efectuării operațiunii.

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

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

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

Din prevederile legale menționate se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de dovada realității operațiunilor și de necesitatea efectuării operațiunilor prin specificul activității desfășurate.

La **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”.

Având în vedere că societatea nu deține documente prin care să demonstreze realitatea efectuării operațiunilor, în baza prevederilor menționate, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** contestația pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de sumă de lei și pentru accesoriile aferente.**

2.2 Referitor la suma delei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor servicii în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu prezintă documente care să justifice sau să confirme efectuarea transporturilor și situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe ambele facturi erau menționate mijloace de transport ce erau radiate la data întocmirii facturilor respective.

În fapt, în lunile noiembrie și decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli de exploatare în sumă de lei și TVA deductibilă delei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă prestări servicii), menționate generic în două facturi, fără să existe documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor, a unor situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii.

De asemenea, s-a constatat că pe cele două facturi erau menționate mijloace de transport care la data emiterii facturilor erau radiate, iar, în urma verificării încrucișate efectuate, comunicate de DGFP – AIF, s-a constatat că una dintre facturi nu este cuprinsă în Declarația D – 394.

Organele de control au considerat că, întrucât societatea nu face dovada realității operațiunilor respective, nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugate în sumă delei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, unde se prevede 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; [...]

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

La **art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, se prevede că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125[^]1 alin.

(3) în defnirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi; ”.

Se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea dreptului respectiv cu documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor și cu situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii.

La **art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991**, republicată, se prevăd următoarele:

“(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 textele de lege menționate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **anumite condiții cumulative**, respectiv **achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile** și să aibă la baza documente care să conțină obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunii sale taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile**. Astfel că, simpla prezentare a unor documente, nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

De asemenea, potrivit anexei nr. ...la actul administrativ atacat, la baza operațiunilor au stat factura nr. din 11.11.2008, privind transport materiale și manoperă prestări servicii în sumă totală delei, din care lei fără TVA șilei TVA aferentă, și factura nr. ... din 14.12.2008, privind transport marfă și materiale și prestări servicii în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA aferentă, emise de S.C. S.R.L.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că pentru aceste operațiuni societatea nu deține documente justificative care să confirme efectuarea transportului, situații de lucrări care să justifice și să confirme prestările de servicii, iar pe facturi este înscris un mijloc de transport ce era radiat la data întocmirii facturii.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a comunicat

faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură **către S.C. S.R.L.**

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura.

În urma investigațiilor efectuate, s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar conform documentelor existente la dosarul cauzei, societatea nu deține documente prin care să demonstreze necesitatea efectuării cheltuielilor respective și că serviciile respective au fost prestate efectiv.

La **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile ale societății.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a bunurilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca taxa pe valoarea adăugată să fie deductibilă fiscal.

Întrucât societatea contestatoare nu face dovada că serviciile au fost efectiv prestate de către prestator, nu demonstrează necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, se trage concluzia că nici taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor respective nu poate fi admisă la deducere, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația formulată pentru **TVA în sumă delei, ca neîntemeiată.**

2.3 Referitor la suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă unor materiale pentru construcții în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu face dovada realității operațiunii.

În fapt, în luna decembrie 2008, societatea a evidențiat în contabilitate cheltuieli de exploatare în sumă de lei și TVA deductibilă de lei, privind contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), pe baza unor facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie”, în lipsa unui proces-verbal de custodie și a unor documente de însoțire emise ulterior facturii sau a unor note de intrare-recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere și rezultatele verificării încrucișate efectuate de DGFP – AIF, în urma căreia s-a stabilit că factura respectivă nu a fost cuprinsă în Declarația informativă D – 394, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de lei nu este deductibilă fiscal, contribuabilul nefăcând dovada realității operațiunii.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, unde se prevede 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; [...]

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Se reține, că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

La art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, se prevăd următoarele:

“(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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale

persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

Se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel încât să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Din textele de lege menționate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, respectiv să fie 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, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și să aibă la baza documente care să conțină obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile au fost achiziționate și că bunurile au fost utilizate în folosul operațiunii sale taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile au intrat sau urmează a intra în gestiunea sa și că acestea sunt destinate să fie utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Astfel că, simpla prezentare a unor documente, nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

De asemenea, potrivit anexei nr. ... la actul administrativ atacat, la baza operațiunii a stat factura nr. ... din 17.12.2008, privind materiale de construcții (BCA, fier beton) în sumă totală de lei, din care lei fără TVA și lei TVA, emisă de S.C. S.R.L.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că bunurile au fost trecute pe cheltuieli în luna decembrie 2008 și că pentru aceste bunuri societatea nu deține documente justificative care să confirme realitatea operațiunii, respectiv documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii, proces verbal de custodie.

Mai mult, în urma verificării încrucișate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului – Activitatea de Inspecția Fiscală a comunicat faptul că factura ce a stat la baza achiziționării bunurilor nu este inclusă în

Declarația informativă D-394 de către societatea furnizoare, aceasta necolectând TVA, fapt ce duce la concluzia că nu a fost emisă vreo factură **către S.C. S.R.L.**

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 702 / 2007 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, precizează următoarele:

„Se completează cu facturile emise/primate, cumulate pe codurile de înregistrare în scopuri de TVA ale partenerilor de tranzacții

Lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul național

Coloana "Denumire/Nume și prenume beneficiar" - se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura sau denumirea/numele și prenumele reprezentantului fiscal, în cazul în care beneficiarul livrării de bunuri/prestării de servicii nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei.”

Se reține că în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național se înscriu denumirea/numele și prenumele persoanei înregistrate în scopuri de TVA către care a fost emisă factura.

În urma investigațiilor efectuate s-a constatat că în declarația emisă de furnizor nu apare ca fiind emisă factura respectivă către societatea verificată, în calitate de beneficiar, iar aceasta nu deține documente care să confirme realitatea operațiunii, respectiv documente de însoțire a mărfii ulterioare emiterii facturii, proces verbal de custodie etc..

Conform **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

„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.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„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;”.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de realitatea operațiunilor și utilizarea bunurilor și serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea contribuabilul trebuie să justifice cu documente care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a bunurilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca taxa pe valoarea adăugată să fie deductibilă fiscal.

Întrucât societatea contestatoare nu demonstrează realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile, se trage concluzia că nici taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor respective nu poate fi admisă la deducere, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația formulată pentru **TVA în sumă de lei, ca neîntemeiată.**

2.4 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unor materiale de construcții, în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care factura ce a stat la baza operațiunii este emisă pe numele unei persoane fizice și nu pe numele societății S.R.L..

În fapt, în luna mai 2009, societatea a evidențiat în contabilitate, pe cheltuieli de exploatare, suma de lei, și a dedus TVA aferentă, în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor materiale pentru construcții, pe baza unei facturi emisă pentru o persoană fizică.

Având în vedere că documentul ce a stat la baza operațiunii nu este emis pe numele societății verificate, organele de control au considerat că factura respectivă nu are calitatea de document justificativ, care să dea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugate.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, unde se prevăd următoarele:

„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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Se reține, că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură fiscală, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) și care să fie emisă pe numele beneficiarului.

La **art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, se prevede că:

**„Art. 155
Facturarea**

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;”

De asemenea, **Legea contabilității nr. 82 / 1991**, republicată, la art. 6 alin. (1) și (2), prevede următoarele:

“(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 textele de lege menționate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată este deductibilă doar pentru operațiunile înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, care au la bază documente justificative, potrivit legii.

Rezultă că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

De asemenea, se reține că factura fiscală se emite pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate către beneficiar și trebuie să cuprindă în mod obligatoriu anumite informații, printre care și numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că factura în cauză este emisă pe numele unei persoane fizice și nu pe numele societății verificate, **S.R.L.**, fapt ce duce la concluzia că beneficiarul bunurilor este persoana fizică menționată în factură și nu societatea verificată.

Potrivit reglementărilor menționate, taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce dacă documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei.

Referitor la argumentele contestatoarei că are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată pe motiv că a făcut plățile prin ordine de plată către societatea ieșeană și că aceasta trebuia să fie supusă taxelor prevăzute de lege, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât verificarea privește **S.C. S.R.L.**, din punct de vedere al acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât factura respectivă nu este emisă pe numele societății verificate, ci pe numele unei persoane fizice, se conchide că factura în cauză nu-i aparține.

Totodată, așa cum rezultă din textele de lege menționate, persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete sau care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a bunurilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca taxa pe valoarea adăugată să fie deductibilă fiscal.

Conform reglementărilor menționate, lipsite de echivoc, taxa pe valoarea adăugată ce are la bază documente care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative nu poate fi admisă la deducere.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că factura respectivă este emisă pe numele unei persoane fizice și nu pe numele societății verificate, **S.R.L.**

Având în vedere că, potrivit textelor de lege menționate, printre elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura se regăsește și denumirea beneficiarului și întrucât pe factură, la beneficiar, este menționată o persoană fizică, se conchide că **S.C. S.R.L.** nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată ce are la bază o factură ce nu este emisă pe numele său.

Întrucât factura în cauză nu este emisă pe numele contribuabilului, se trage concluzia că societatea contestatoare nu are dreptul la deducerea **taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei**, drept pentru care se va respinge contestația pentru **această sumă și pentru accesoriile aferente, ca neîntemeiată.**

De asemenea, societatea contestă modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată nedeductibile, susținând că taxa este de lei și nu de lei, cum au reținut organele de control.

Conform actul administrativ atacat, organele de control au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei aferente unei baze impozabile suplimentare de lei, ce a fost înregistrată de societate, după cum urmează:

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă unei baze impozabile de lei, privind achiziționarea unui mijloc fix;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă cheltuielilor de exploatare în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor servicii (transport mărfuri și materiale, manoperă prestări servicii), pentru care nu a prezentat documente justificative care să confirme efectuarea transporturilor, a unor situații de lucrări care să justifice și care să confirme prestările de servicii;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, privind contravaloarea unor materiale pentru construcții (BCA, fier beton), în sumă de lei, ce au la bază facturi pe care apare mențiunea „marfă în custodie”, în lipsa unui proces-verbal de custodie și a unor documente de însoțire emise ulterior facturii sau a unor note de intrare-recepție, care să confirme realitatea operațiunilor de achiziție și utilizarea lor în scopul operațiunilor sale impozabile;

- TVA neadmisă la deducere în sumă de lei, aferentă unor materiale pentru construcții, în sumă de lei, operațiune ce are la bază o factură emisă pe numele unei persoane fizice.

Din actul administrativ atacat rezultă că taxa pe valoarea adăugată suplimentară a fost stabilită de organele de control pe baza documentelor deținute de societate și a sumelor înregistrate în evidența contabilă.

În susținerea cauzei, societatea nu depune documente și argumente concrete care să susțină afirmațiile sale.

Totodată, contestatoarea susține că termenul de la care curg penalitățile nu-i stabilit clar, fără să prezinte în ce constă neclaritatea și care ar fi diferențele cu care nu ar fi de acord.

Conform **art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„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.”

Față de cele prezentate la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei.

Conform actului de control contestat, pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de lei.**

Față de cele prevăzute capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, urmează **a se respinge** contestația pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată **în sumă de lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) și f), art. 24 alin. (1) și (2) lit. a), art. 145 alin. (1) și (2) lit. a), art. 146 și art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12, 22, 44 și 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Ordinul

Ministerului Finanțelor Publice nr. 702/2007 privind declararea livrărilor /prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, Secțiunea a 2-a, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A, art. 65 și 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației** formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 23.12.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.12.2009, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 23.12.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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