

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, prin adresa nr..../....2012 inregistrata la directie sub nr..../.....2012, asupra contestatiei formulate de **SC X** cu sediul in ..., inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Neamt sub nr....., având codul de inregistrare fiscala

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt sub nr./.....2012, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr...../.....2012** intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt si are ca obiect suma de lei, reprezentand:

- lei – taxa pe valoarea adaugata;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2012 și a Raportului de inspectie fiscala nr./....2012, respectiv data de 09.07.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin poștă a contestației la Administrația Finanțelor Publice Piatra Neamț, respectiv data de 03.08.2012, așa cum rezultă din ștampila poștei aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC X** din ..., judetul Neamt.

I. SC X din ..., județul Neamț, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr...../.....2012 intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligatii suplimentare de plata la bugetul de stat suma de lei, reprezentand:

- lei – taxa pe valoarea adaugata;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

1. Referitor la suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta depasirii cheltuielilor privind actiunile de protocol, petenta precizează ca organul de inspectie fiscala nu a precizat baza impozabila stabilita suplimentar pentru fiecare an fiscal in parte, nu a precizat care sunt plafoanele legale in care aceste cheltuieli sunt deductibile pentru fiecare situatie financiara depusa de societate in perioada 2007-2010 si nu a precizat care sunt cotele de TVA aplicate pentru fiecare perioada in parte.

In drept, petenta invoca prevederile art. 33 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În sustinerea celor mentionate, contestatara precizează că modalitatea de stabilire a TVA prin aplicarea cotei de 19 % asupra depasirii plafonului cheltuielilor de protocol

aferente anului 2009 este eronată, suma rezultată fiind de ... lei și nu de ... lei, cum a stabilit echipa de control.

2. Referitor la suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate de la SC Y Botosani, petenta precizează ca organul de inspectie fiscala a aplicat eronat prevederile art.11 alin (1²) din Codul fiscal, considerand in mod abuziv faptul ca aceste achizitii reprezinta operatiuni fictive, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile pe care societatea le-a pus la dispozitie.

Astfel, organul de inspectie fiscala a omis sa mentioneze ca facturile au fost emise in baza contractului de furnizare si prestari servicii nr. .../10.08.2010 si ca acestea au fost achitate prin ordine de plata bancare si de compensare.

Contestatarul precizează că, în calitate de beneficiar, nu poate fi răspunzătoare pentru neîndeplinirea unor obligații de către furnizorul său.

În continuare, aceasta precizează că sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, fiindu-i aplicabile prevederile art.151² alin.(1) și (2) din Codul fiscal. Ca urmare, facturile fiscale emise de SC Y Botosani cuprind toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, iar bunurile si serviciile achizitionate au fost utilizate pentru executarea de lucrari pe drumurile forestiere de pe raza Directiei Silvice Iasi, conform contractelor încheiate cu Regia Natională a Pădurilor și Drumurilor Silvice Iași.

3. Referitor la suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate de la SC Z Harlau, contestatarul precizează că societatea nu era declarata inactiva in perioada 01.09.2008-11.12.2009, organul fiscal aplicand eronat prevederile art.11 alin.(1²) din Codul fiscal și considerand in mod abuziv faptul ca aceste achizitii reprezinta operatiuni fictive, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile pe care societatea le-a pus la dispozitie.

Organul de inspectie fiscala a omis sa mentioneze ca aceste facturi au fost emise in baza contractului de furnizare si prestari servicii nr. 911/05.08.2008 si ca au fost achitate prin ordine de plata bancare si ordine de compensare.

Contestatarul precizează că, în calitate de beneficiar, nu poate fi răspunzătoare pentru neîndeplinirea unor obligații de către furnizorul său, având în vedere că au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, fiindu-i aplicabile prevederile art.151² alin.(1) și (2) din Codul fiscal. Astfel, facturile fiscale emise de SC Z Harlau cuprind toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, iar bunurile si serviciile achizitionate au fost utilizate pentru executarea de lucrari de construcții și reparații drumuri forestiere, refacere drumuri forestiere calamitate, lucrări facturate către Direcțiile Silvice Neamț și Iași, respectiv pentru lucrări executate pentru refacerea și consolidarea digului de apărare pe râul Moldova din zona Romanului, aceste lucrări fiind executate sub antrepriză cu S.C.

4. Referitor la suma de ... lei, reprezentând TVA aferenta valorii reziduale pentru doua autovehicule achizitionate in sistem leasing, petenta considera că, organul de inspectie fiscala, în mod eronat, nu a acordat drept de deducere pentru TVA inscrisa in facturile nr. .../30.11.2009 respectiv .../23.03.2010 emise de SC ..., fără a avea în vedere obiectul de activitate al societății care presupune deplasări permanente în locațiile în care se execută lucrări la drumurile forestiere și fără a lua în considerare excepțiile prevăzute de art.145¹ alin (1) litera c) din Codul fiscal in vigoare in anii 2009 si 2010, autovehiculele fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, fiind respectate prevederile punctului 45¹ alin.(2) din H.G.nr.44/2004.

5. Referitor la suma de ... lei, reprezentand cheltuieli privind actiunile de protocol, organul de inspectie fiscala nu a precizat baza impozabila stabilita suplimentar pentru fiecare perioada fiscala in parte si nu a precizat care sunt plafoanele legale in care

aceste cheltuieli sunt deductibile pentru fiecare situatie financiara depusa de societate în perioada 01.07.2007 – 31.12.2011.

De asemenea, petenta sustine ca echipa de control nu a reflectat in mod analitic modul in care a reincadrat si a determinat limita legala admisa de lege, prevăzută de punctul 33 din HG 44/2004.

6. Referitor la suma de ... lei, reprezentand baza de impozitare pentru achizițiile efectuate de la S.C. Y Botosani, petenta sustine ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.21 alin (4), litera r) din Codul fiscal, motivat de faptul ca, în perioada 11.10.2010 – 24.11.2010, societatea mentionata nu a fost declarata inactiva.

Organul de inspectie a considerat in mod abuziv ca aceste achizitii nu au la baza documente justificative, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile ce au fost puse la dispozitia echipei de inspectie.

Totodată, petenta afirma faptul ca echipa de control a omis sa mentioneze ca toate aceste facturi au fost emise in baza contractului de furnizare si prestari servicii nr. .../10.08.2010 si ca au fost achitate in intregime prin ordine de plata bancare si ordine de compensare. La rândul ei, S.C. X a livrat bunuri către S.C. Y Botosani, considerand totodata ca aceste cheltuieli sunt realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv pentru executarea de lucrari pe drumurile forestiere de pe raza Directiei Silvice Iasi.

In sustinere, societatea precizeaza ca au fost respectate prevederile art. 6) alin. 1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, in sensul ca facturile de achizitie de la SC Y Botosani au calitatea de documente justificative, intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.

Totodata SC X considera ca organul fiscal a stabilit in mod abuziv faptul ca opeartiunile facturate sunt fictive si ca societatea nu trebuie sa achite sumele neinregistrate in contabilitatea societatii Y Botosani.

7. Referitor la suma de ... lei reprezentand baza de impozitare pentru achiziții efectuate de la SC Z Harlau, petenta sustine ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.21 alin (4), litera r) din Codul fiscal, motivat de faptul ca, în perioada 01.09.2008 – 11.12.2009, societatea mentionata nu a fost declarata inactiva.

Organul de inspectie a considerat in mod abuziv ca aceste achizitii nu au la baza documente justificative, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile ce au fost puse la dispozitia echipei de inspectie.

Petenta evidentiaza faptul ca echipa de control a omis sa mentioneze ca toate aceste facturi au fost emise in baza contractului de furnizare si prestari servicii nr. 911/05.08.2008 si ca au fost achitate in intregime prin ordine de plata bancare si de compensare. Totodată, aceste cheltuieli au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv pentru executarea de lucrari facturate catre Directiile Silvice Neamt si Iasi precum si pentru lucrari executate pentru refacerea si consolidarea Digului de aparare pe raul Moldova din zona Romanului, aceste lucrări fiind executate sub antrepriza cu SC

In sustinere, societatea precizeaza ca au fost respectate prevederile art.6 alin 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata și prevederile pct.2 din Anexa 1 la O.M.E.F.nr.3512/2008, in sensul ca facturile de achizitie de la SC Z Harlau, au calitatea de documente justificative, intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.

8. Referitor la suma de ... lei reprezentand baza de impozitare pentru achizițiile efectuate de la SC W, petenta sustine ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.21 alin (4), litera r) din Codul fiscal , motivat de faptul ca, în luna februarie societatea mentionata nu a fost declarata inactiva.

Astfel, in mod abuziv, organul de inspectie a considerat ca aceste achizitii nu au la baza documente justificative, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile ce au fost puse la dispozitia echipei de inspectie.

Petenta precizeaza ca echipa de control a omis sa mentioneze ca toate aceste facturi au fost emise in baza contractului de vanzare cumparare din data de 03.03.2007, facturile fiind achitate in intregime prin ordine de plata bancare si ca aceste cheltuieli au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv pentru lucrari de refacere a drumurilor forestiere din comuna Farcasa, judetul Neamt.

In sustinere, societatea precizeaza ca au fost respectate prevederile art.6 alin 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata si prevederile pct.2 din Anexa 1 la O.M.E.F.nr.3512/2008, in sensul ca facturile de achizitie de la SC W, au calitatea de documente justificative, intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.

9. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei, SC X Roman precizează că, deși bazele de impunere stabilite suplimentar la punctele 2.3.1. – 2.3.5. din raportul de inspecție fiscală sunt în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), impozitul pe profit în sumă de lei este aferent bazei de impunere în sumă de ... lei.

10. Referitor la suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta achizițiilor efectuate in perioada 02.07.2007-25.07.2007 de la SC ..., petenta precizează ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.11 alin (1²) din Codul fiscal si ca, in mod abuziv organul de inspectie fiscala a considerat ca aceste achizitii reprezinta operatiuni fictive, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile pe care societatea le-a pus la dispozitie.

In sustinerea celor mentionate, petenta invoca prevederile art.151², considerând că pentru bunurile și serviciile achiziționate au fost întocmite facturi fiscale care cuprind toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare și care au fost achitate, considerând ca organul fiscal a stabilit in mod abuziv ca opeartiunile facturate sunt fictive.

Totodată, aceasta consideră ca sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art. 145 alin 2 litera a) din Codul fiscal, intrucat bunurile si serviciile achizitionate de la SC Z au fost utilizate pentru executarea de lucrari facturate catre Directiile Silvice Neamt si Iasi, precum si pentru lucrari executate pentru refacerea si consolidarea Digului de aparare pe raul Moldova din zona Romanului, aceste lucrări fiind executate în antrepriza cu SC

11. Referitor la suma contestata de ... lei, reprezentand TVA aferenta achizițiilor efectuate de la SC W petenta precizează ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.11 alin (1²) din Codul fiscal, motivat de faptul ca societatea mentionata nu a fost declarata inactiva in perioada in care au fost derulate tranzactiile.

Organul de inspectie a considerat in mod abuziv ca aceste achizitii sunt operatiuni fictive, fara a examina starea de fapt fiscala si fara a analiza toate actele si documentele contabile ce au fost puse la dispozitia echipei de inspectie.

Petenta precizeaza ca echipa de control a omis sa mentioneze ca toate aceste facturi au fost emise in baza contractului de vanzare cumparare din data de 03.03.2007, facturile fiind achitate in intregime prin ordine de plata bancare si ca aceste cheltuieli au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv pentru lucrari de refacere a drumurilor forestiere din comuna Farcasa, judetul Neamt.

In sustinerea celor mentionate, petenta invoca prevederile art.151², considerând că pentru bunurile și serviciile achiziționate au fost întocmite facturi fiscale care cuprind toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare și care au fost achitate, considerând ca organul fiscal a stabilit in mod abuziv ca opeartiunile facturate sunt fictive.

Totodată, aceasta consideră ca sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prevăzute la art. 145 alin 2 litera a) din Codul fiscal, intrucat bunurile si serviciile achizitionate de la SC W au fost utilizate pentru lucrari de refacere a drumurilor forestiere din comuna Farcasa, judetul Neamt, în baza contractului de execuție lucrări încheiat cu

12. Referitor la TVA stabilită suplimentar, înscrisă la punctele 1.6.1 – 1.6.2. din raportul de inspecție fiscală, SC X precizează ca organul de inspecție fiscală a stabilit în mod eronat TVA de plată în suma de ... lei în loc de ... lei (... lei + ... lei), încarcând în mod nejustificat obligația fiscală către bugetul de stat.

În consecință, petenta concluzionează ca organul de inspecție fiscală nu a examinat starea de fapt și nu a utilizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale și nu a avut în vedere faptul că operațiunile economice supuse analizei sunt reale și reflectă voința părților stipulate în contractele încheiate de SC X cu partenerii săi.

Totodată, aceasta consideră că au fost încălcate prevederile art.7 din OG 92/2003, republicată, în sensul că organul fiscal are obligația să îndrume contribuabilul pentru depunerea declarațiilor și a altor documente pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor. Astfel, organul fiscal, deși avea cunoștința despre neconcordanțele apărute la nivelul declarațiilor 394 între baza impozabilă și TVA aferentă declarată de SC X și cea declarată de partenerii societății, nu a comunicat în timp util acest lucru.

Ca urmare, SC X Roman solicită anularea totală a deciziei de impunere2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../.....2012.

În susținerea celor menționate petenta anexează la contestație:

- P.V. nr. .../19.03.2012;
- P.V. nr. .../11.06.2012.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../.....2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr. .../.....2012, emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, s-au stabilit în sarcina SC X din ..., obligații suplimentare de plată aferente bugetului de stat în sumă de lei, reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei:

Potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../.....2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr. .../.....2012, motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei sunt următoarele:

Pentru perioada 01.03.2008 – 29.02.2012:

-suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată colectată la luna martie 2009, aferentă avansurilor încasate de la clienți pentru care nu a fost emisă factura fiscală, operațiuni înregistrate eronat în contul 758.2 "Venituri din donații primite".

-suma de ... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii limitei admise a cheltuielilor privind acțiunile de protocol, în perioada 2007 – 2010, după cum urmează:

- suma de ... lei în anul 2007;
- suma de ... lei în anul 2008;
- suma de ... lei în anul 2009;
- suma de ... lei în anul 2010,

pentru care societatea nu a efectuat regularizarea prevăzută la art. 155 alin (2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care menționează "persoana înregistrată conform art. 153, trebuie să autofactureze în termenul prevăzut la art. 155 alineatul (1), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine".

Totodată, potrivit pct. 6 alin (12) din HG 44/2004, cu completările și modificările ulterioare referitoare la art. 128 alin 8, litera f) din Legea 571/2003, " taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare".

-suma de ... lei reprezintă TVA înscrisă în facturile .../11.10.2010, .../14.10.2010, .../15.10.2010, .../15.10.2010, .../18.10.2010, .../20.10.2010, .../22.10.2010, .../27.10.2010, .../10.11.2010, .../15.11.2010, .../18.11.2010 și .../24.11.2010 emise de S.C. ..., facturi reprezentând achiziții de agregate și sorturi de balastiera precum și prestări servicii constând în săpături manuale la santuri de scurgere a apei, consolidări terasamente precum și fundație din blocuri de piatră.

Conform notei explicative data de domnul ..., în calitate de administrator al S.C. X, bunurile și serviciile achiziționate de la S.C. ... au fost folosite pentru executarea de lucrări pe drumurile forestiere de pe raza ..., într-un număr de 14 locații, conform contractelor încheiate cu Regia Națională a Padurilor și Drumurilor Silvice Iași.

Potrivit adresei nr. .../22.02.2012, transmisă de DGFP Botosani - Activitatea de inspecție fiscală, înregistrată la AIF Neamț sub nr. .../24.02.2012, SC Y Botosani a fost declarată societate inactivă potrivit O.P.A.N.A.F.nr.1.../29.05.2009, pentru perioada 11.06.2009-16.04.2010, și reactivată la solicitarea agentului economic prin O.P.A.N.A.F. nr. .../31.03.2010.

Potrivit aceleiași adrese, transmisă de DGFPJ Botosani, S.C. Y Botosani a fost supusă unei inspecții fiscale, ocazie cu care s-a constatat că societatea nu are evidența contabilă, nu a prezentat documente aferente achizițiilor de bunuri sau servicii și nu a avut personal angajat pentru prestatările de servicii facturate ulterior, existând suspiciunea că operațiunile facturate către S.C. X Roman sunt fictive.

Pentru aceeași perioadă societatea Y Botosani nu depune declarația informativă 394 privind livrarile și achizițiile de bunuri pe teritoriul național.

În baza constatarilor consemnate în procesul verbal menționat, nu s-a putut stabili cu exactitate starea de fapt fiscală și dacă a avut loc faptul generator privind taxa pe valoare adăugată.

Astfel, având în vedere prevederile art. 11 alin (1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art. 7, art.64 și art.65 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X Roman, nu are drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru suma de ... lei.

-suma de ... lei reprezintă TVA aferentă facturilor nr. .../01.09.2008, .../04.09.2008, .../10.09.2008, .../05.09.2008, .../16.09.2008, .../22.09.2009,109/30.09.2008, .../18.11.2008, .../27.11.2008, .../30.11.2008, .../18.12.2008, .../15.12.2008, .../16.01.2009, .../02.02.2009, .../02.03.2009, .../06.03.2009, .../17.03.2009, .../26.03.2009, .../30.05.2009, .../30.05.2009, .../25.09.2009, .../27.09.2009, .../31.10.2009, .../09.12.2009 și .../11.12.2009, emise de SC ..., facturi reprezentând achiziții de piatră spartă, balast nespălat de rău , saci geotextili precum și servicii constând în umplerea manuală a sacilor din geotextil și a lucrărilor terasiere manuale.

Conform notei explicative data de domnul ..., în calitate de administrator al S.C. X Roman, achizițiile de materii prime și prestatările de servicii de la SC Z Harlau au fost utilizate pentru lucrări de construcții și reparații drumuri forestiere, refacere drumuri forestiere calamitate, lucrări facturate către

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a procedat la analiza întocmirii și depunerii declarațiilor informative privind livrarile, prestatările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – cod 394, aferente perioadei supuse verificării, ocazie cu care s-au constatat neconcordanțe între datele furnizate de SC ..., cod fiscal ... și SC X Roman.

Acest fapt a determinat analiza deducerii taxei pe valoare adăugată înscrise în facturile emise de SC ..., facturi înregistrate în evidența contabilă, jurnalele de cumpărări și declarațiile fiscale ale SC X Roman.Totodată, a fost solicitat control încrucișat conform adresei nr. .../30.03.2012, cu privire la modul de înregistrare în evidența contabilă și fiscală a SC Z Harlau, a facturilor menționate anterior.

Conform procesului verbal nr. ...50/23.05.2012 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Iași, transmis cu adresa/29.05.2012 și înregistrat la AIF Neamț sub nr. .../06.06.2012, s-a constatat că SC Z Harlau nu a declarat prin Declarația informativă privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) livrarile efectuate către SC X, în valoare de ... lei din care TVA ... lei.

Totodată, se menționează că, în urma discuțiilor purtate cu administratorul societății, în persoana domnului ..., societatea nu deține documentele solicitate, întrucât acestea au fost pierdute sau distruse, societatea nu are arhiva, iar administratorul nu are cunoștința despre lucrările de construcție și materialele livrate S.C. X Roman. În acest sens, se precizează că pentru fapta să administratorul societății a fost judecat și condamnat conform prevederilor art.4 din Legea 241/2005 potrivit Sentinței penale nr. .../2010, eliberată la data de05.2010 de Judecătoria Harlau.

Astfel, în baza constatarilor consemnate în procesul verbal menționat nu s-a putut stabili cu exactitate starea de fapt fiscală și dacă a avut loc faptul generator privind taxa pe valoare adăugată.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală nu a avut certitudinea realității și legalității operațiunilor derulate între SC X Roman și SC Z Harlau și având în vedere prevederile art. 11 alin (1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 7, art.64 și art.65 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X Roman, nu are drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru suma de ... lei.

-suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă înscrisă în facturile .../30.11.2009 respectiv .../23.03.2010, emise de S.C. ..., reprezentând contravaloarea valorii reziduale, pentru care organele de inspecție nu au acordat drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.145¹ din Legea 571/2003 modificată și completată prin OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar –fiscale.

Diferențele de natura taxei pe valoarea adăugată, stabilite pentru perioada 01.03.2008 – 29.02.2012, au avut drept consecință majorarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei, potrivit anexei 2 la raportul de inspecție fiscală și calculul obligațiilor de plată accesorii aferente, respectiv a majorărilor de întârziere în suma de ... lei și penalităților de întârziere în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.... alin.(1) și (2) și art. ...¹ din OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008:

-suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr..../02.07.2007, .../11.07.2007, .../18.07.2007 și .../25.07.2007 emise de S.C. ... la livrarea de piatră spartă, balast nespălat de râu, roci magnetice.

Conform datelor transmise de cu adresa nr...../29.05.2012 de către D.G.F.P. Iași, înregistrată la A.I.F.Neamț sub nr..../06.06.2012, S.C. X a derulat tranzacții cu S.C. ..., societate care nu a prezentat la inspecția fiscală documentele contabile, întrucât au fost pierdute sau distruse și nu a declarat prin Declarația informativă privind livrările/ prestările și achizițiile pe teritoriul național (D394) tranzacțiile derulate cu S.C. X

Acest lucru a determinat întocmirea Referatului pentru solicitarea reverificării taxei pe valoarea adăugată, înregistrat sub nr...../11.05.2012, pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008, și emiterea Deciziei de reverificare înregistrată sub nr.../19.06.2012.

În baza constatărilor consemnate în procesul verbal transmis cu adresa nr...../29.05.2012 de către D.G.F.P.Iași, înregistrată la A.I.F.Neamț sub nr..../06.06.2012, nu s-a putut stabili cu exactitate starea de fapt fiscală și dacă a avut loc faptul generator privind taxa pe valoarea adăugată.

Ca urmare, având în vedere prevederile art. 11 alin (1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 7, art.64 și art.65 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X Roman, nu are drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în suma de ... lei.

-suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. ..., reprezentând achiziții agregate balastiere.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.6908/20.08.2010, documentele de achiziție ale S.C.... sunt fictive, fapt pentru care s-a considerat că și documentele de livrare către S.C.X sunt și ele fictive.

Acest lucru a determinat întocmirea Referatului pentru solicitarea reverificării taxei pe valoarea adăugată, înregistrat sub nr...../11.05.2012, pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008, și emiterea Deciziei de reverificare înregistrată sub nr.../19.06.2012.

Având în vedere prevederile art. 11 alin (1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 6 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X Roman, nu are drept de deducere a taxei pe valoare adăugată în suma de ... lei.

Diferențele de natura taxei pe valoarea adăugată, stabilite pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008, au avut drept consecință majorarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei și calculul obligațiilor de plată accesorii aferente, respectiv a majorărilor de întârziere în suma de ... lei și penalităților de întârziere în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.... alin.(1) și (2) și art. ...¹ din OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei:

Potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr./.....2012, motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii impozitului pe profit de plată în sumă de lei sunt următoarele:

1. În perioada 01.07.2007-31.12.2011, SC X Roman efectuează acțiuni de protocol consemnate în facturile emise de S.C. ..., S.C. ... și S.C. ..., încadrate eronat ca cheltuieli privind alte materiale consumabile în suma de ... lei, fără a fi luate în calcul la determinarea plafoanelor de deductibilitate, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin (3) litera a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 din HG 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal.

Având în vedere textele de lege enumerate s-a procedat la reincadrarea și determinarea corectă a limitei legale admise de lege privind cheltuielile de protocol, rezultând majorarea bazei impozabile cu suma de ... lei.

2. Potrivit art. 94 alin (1) din OG 92/2003, republicată, s-a procedat la verificare modul de întocmire și depunere la organul fiscal teritorial a declarațiilor privind profitul impozabil și a impozitului pe profit.

Cu această ocazie s-au constatat erori semnificative, ce includ efectele greselilor matematice și de preluare din registrul din evidența fiscală, după cum urmează :

-în trim.III 2007, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost diminuată cu suma de ... lei;

-în trim.IV 2007, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost diminuată cu suma de ... lei;

-în trim.I 2008, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost diminuată cu suma de ... lei;

-în trim.II 2008, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost majorată nejustificat cu suma de ... lei;

-în trim.III 2008, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost majorată nejustificat cu suma de ... lei;

-în trim.IV 2008, obligația privind impozitul pe profit înscrisă în declarația 100, a fost diminuată cu suma de lei;

-în trim.I 2009, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

-în trim.IV 2009 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei ;

-în trim.I 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

-în trim.II 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ...lei;

-în trim.III 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

-în trim.IV 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost diminuata cu suma de ... lei,.

-în trim.I 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

-în trim.II 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

-în trim.III 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei;

-în trim.IV 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei.

Diferentele mentionate au avut drept consecinta diminuarea nejustificata a obligatiei privind impozitul pe profit cu suma de ... lei, conform art. 82 alin (3) din OG 92/2003, republicata, careia ii corespunde o baza de impozitare in suma de ... lei.

3. SC X Roman efectueaza in perioada 01.01.2010-30.11.2010 aprovizionari de bunuri si servicii de la SC Y Botosani in valoare totala de ... lei, din care baza de impozitare in suma de ... lei, inscrisa in facturile .../11.10.2010, .../14.10.2010, .../15.10.2010, .../15.10.2010, .../18.10.2010, .../20.10.2010, .../22.10.2010, .../27.10.2010, .../10.11.2010, .../15.11.2010, .../18.11.2010 si .../24.11.2010.

Operatiunile inscrise in facturile fiscale emise de SC Y Botosani, fac referire la aprovizionari de agregate si sorturi de balastiera precum si prestari servicii, ce au constat in sapaturi manuale la santuri de scurgere a apei, consolidari terasamente precum si fundatie din blocuri de piatra - bunuri si servicii folosite pentru executarea de lucrari pe drumurile forestiere de pe raza ..., potrivit notei explicative data de administratorul societatii, afectand totodata cheltuielile cu materialele consumabile precum si cele cu prestarile de servicii.

Din adresa nr.../22.02.2012 transmisa de DGFPJ Botosani, inregistrata la AIF Neamt sub nr. .../24.02.2012, reiese că S.C. Y Botosani a fost supusa unei inspectii fiscale, ocazie cu care s-a constatat ca societatea nu are evidenta contabila, nu a prezentat documente aferente achizitiilor de bunuri sau servicii si nu a avut personal angajat pentru prestarile de servicii facturate ulterior, existand suspiciunea ca operatiunile facturate sunt fictive.

Pentru aceeasi perioada societatea nu depune declaratia informativa 394 privind livrarile si achizitiile de bunuri pe teritoriul national.

Avand in vedere circumstantele edificatoare mentionate cu privire la realitatea tranzactiilor, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 din OG92/2003, republicata, organele de inspectie fiscala au considerat că facturile emise de SC Y Botosani, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin (4) lit. f) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel încât SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei.

4. SC X a efectuat, in perioada iulie 2007- decembrie 2009, aprovizionari de bunuri si servicii in suma de ... lei, de la SC Z Harlau-Iasi.

In timpul inspectiei fiscale s-au solicitat informatii suplimentare de la DGFP Iasi, conform solicitarii de control incrucisat .../30.03.2012, privind verificarea modului de

înregistrare în evidența contabilă și fiscală a SC Z cu domiciliul fiscal în ..., având codul de identificare fiscală ..., J ..., a facturilor emise către SC X.

Prin adresa .../29.05.2012 înregistrată la AIF Neamț sub nr. .../06.06.2012, D.G.F.P. Iași transmite Procesul verbal nr..../23.05.2012, în care se precizează că organul de inspecție s-a aflat în imposibilitatea de a stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor derulate între SC Z și SC X Roman, motivat de faptul că, în urma discuțiilor purtate cu administratorul societății, în persoana domnului ..., organul de inspecție fiscală a concluzionat că societatea nu deține documentele solicitate, întrucât acestea au fost pierdute sau distruse. Totodată, administratorul a precizat că nu are cunoștință de lucrările de construcție și materialele livrate către SC X Roman. Pentru fapta sa, administratorul societății a fost judecat și condamnat, conform prevederilor art.4 din Legea 241/2005, potrivit Sentinței penale nr. .../2010, eliberată la data de 04.05.2010 de Judecătoria Harlau.

Aprovizionările de la SC Z Harlau constând în piatra spartă, agregate balastiere, balast nespălat precum și saci geotextili au afectat cheltuielile privind materiile prime iar prestațiile privind umplerea manuală cu balast a sacilor din geotextil au afectat cheltuielile privind prestațiile de servicii, cu consecința diminuării bazei impozabile aferente perioadei verificate cu suma de ... lei.

Având în vedere circumstanțele edificatoare menționate cu privire la realitatea tranzacțiilor, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 din OG92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile emise de SC Z Harlau, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin (4) lit. f) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în suma de ... lei.

5. SC X Roman a derulat în luna februarie 2008, tranzacții cu SC ..., societate care potrivit RIF .../20.08.2010 a fost verificată din punct de vedere fiscal, constatându-se că documentele de achiziție ale SC ... erau fictive, fapt pentru care s-a considerat că și documentele de livrare către SC X sunt fictive.

Achizițiile de agregate balastiere de la SC ... în valoare ... lei, au afectat conturile de cheltuieli privind materiile prime, diminuând baza de impozitare aferentă trimestrului I 2008.

Având în vedere circumstanțele edificatoare menționate cu privire la realitatea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în cauză sunt aplicabile prevederile art. 11 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.21, alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, considerând că facturile emise de SC ... nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, astfel că SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor respective, în suma de ... lei.

Cu diferențele în suma totală de ... lei a fost ajustată baza de impozitare, prin aplicarea regulii generale prevăzute de art. 19 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se o obligație suplimentară privind impozitul pe profit în suma de lei.

Pentru diferențele constatate cu ocazia controlului, SC X Roman datorează **majorări de întârziere în suma de lei**, calculate conform art ... alin 2 din O.G.nr.92/2003 și penalități **de întârziere în suma de lei**, potrivit art ...¹ din OG 92/2003 republicată, calculul obligațiilor de plată accesorii fiind prezentat în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se retin următoarele:

1. Referitor la cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, nedeductibile la calculul profitului impozabil și TVA stabilită suplimentar de plată în suma de ... lei aferentă depășirii cheltuielilor de protocol,

Cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală privind colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, precum și neadmiterea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor de protocol în sumă de de ... lei, este legală, în condițiile în care argumentele aduse de contestatara nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr./.....2012, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată în sarcina S.C.X, **suma de ... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii limitei admise a cheltuielilor privind acțiunile de protocol, pentru perioada 2007 – 2010, pentru care contribuabilul nu a efectuat regularizarea aferentă în luna în care au fost depuse situațiile financiare, potrivit prevederilor art. 155 alin (2) din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare și a pct. 6 alin (12) din HG 44/2004, cu completările si modificările ulterioare referitoare la art. ... alin 8, litera f) din Legea 571/2003, după cum urmează:

- suma de ... lei în anul 2007;
- suma de ... lei în anul 2008;
- suma de ... lei în anul 2009;
- suma de ... lei în anul 2010,

Potrivit anexelor 6 și 7 la Raportul de inspectie fiscala nr./.....2012, taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii cheltuielilor de protocol, a fost stabilită prin aplicarea cotei prevăzute de TVA asupra bazei impozabile constituite din suma cheltuielilor de protocol înregistrată de societate, potrivit balanțelor de verificare întocmite de societate, la care se adaugă suma cheltuielilor de protocol constatate cu ocazia inspecției fiscale, înregistrate eronat de societate în cont 6028.2, după cum urmează:

- în anul 2007, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrată de societate este în sumă de ... lei, iar prin aplicarea cotei de 19% a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni în sumă de ... lei;

- în anul 2008, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrată de societate este în sumă de ... lei, iar prin aplicarea cotei de 19% a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni în sumă de ... lei;

- în anul 2009, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrată de societate este în sumă de ... lei, la care se adaugă cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, înregistrate eronat de societate în cont 6028.2 constatate cu ocazia inspecției fiscale, iar prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei de ... lei a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni în sumă de ... lei;

- în anul 2010, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrată de societate este în sumă de ... lei, la care se adaugă cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, înregistrate eronat de societate în cont 6028.2 constatate cu ocazia inspecției fiscale, iar prin aplicarea cotei de 24% asupra sumei de ... lei a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni în sumă de ... lei.

Totodată, organele de inspecția fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil, cheltuielile în **sumă de ... lei**, întrucât în perioada 01.07.2007-31.12.2011, SC X Roman a efectuat actiuni de protocol consemnate in facturile emise de S.C. ..., S.C. ... si S.C. ..., care au fost încadrate eronat de către societate ca cheltuieli privind alte materiale consumabile.

În urma reîncadrării acestora ca cheltuieli de prtocol, s-a procedat la determinarea corectă a limitei legale admise de lege privind cheltuielile de protocol, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin (3) litera a) din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 14 din HG 44/2004, privind Normele

metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, acest lucru având ca rezultat majorarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Petenta contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată în **suma de ... lei** aferenta depășirii cheltuielilor de protocol, precum și măsura organelor de inspecție fiscală privind considerarea ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor de protocol în **sumă de ... lei**, motivând că organul de inspecție fiscală nu a precizat baza impozabilă stabilită suplimentar pentru fiecare an fiscal în parte, nu a precizat care sunt plafoanele legale în care aceste cheltuieli sunt deductibile pentru fiecare situație financiară depusă de societate în perioada 2007-2010 și nu a precizat care sunt cotele de TVA aplicate pentru fiecare perioadă în parte.

Totodată, contestatară precizează că modalitatea de stabilire a TVA prin aplicarea cotei de 19 % asupra depășirii plafonului cheltuielilor de protocol aferente anului 2009 este eronată, suma rezultată fiind de ... lei și nu de ... lei, cum a stabilit echipa de control.

In drept.

Potrivit art. ... alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007 precizează:

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

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

Pentru explicitarea prevederilor legale de mai sus a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care, la pct.11, precizează:

„În sensul art. ... alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

*a) **bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”***

Pentru determinarea cuantumului cheltuielilor de protocol, la art.21 alin.3 se precizează:

*„(3) **Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:***

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

Pentru explicitarea acestor prevederi legale a fost emisă Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la pct.33 precizează:

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

Din interpretarea acestor prevederi legale se reține că *taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol este deductibilă numai în situația în care respectivele cheltuieli se încadrează în plafonul în care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.*

Motivația petentei cu privire la faptul că organul de inspecție fiscală nu a precizat baza impozabilă stabilită suplimentar pentru fiecare an fiscal în parte, nu a menționat care sunt plafoanele legale în care aceste cheltuieli sunt deductibile pentru fiecare situație financiară depusă de societate în perioada 2007-2010 și nu a precizat care sunt cotele de TVA aplicate pentru fiecare perioadă în parte, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organul de inspecție fiscală a prezentat în anexele nr.6 și 7 la Raportul de inspecție fiscală nr.2012, cheltuielile de protocol înregistrate eronat în cont 6028.2 și modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada 01.07.2007 – 31.12.2011, precum și situația diferențelor de declarare a impozitului pe profit pentru aceeași perioadă, în care sunt înscrise și depășirile înregistrate cu cheltuielile de protocol, iar în anexa nr.2 la raport, diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferente depășirilor înregistrate cu cheltuielile de protocol.

Referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

-la art. 64 *„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-la art. 65 *„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

În legătură cu conținutul contestației, la art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

Astfel, ținând cont de principiul de drept *“actori incumbit probatio”*, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că era în sarcina societății să demonstreze, că modalitatea de stabilire de către organele de inspecție fiscală a nedeductibilității cheltuielilor de protocol la calculul profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor cheltuieli, este eronată. Simpla motivare, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește afirmația petentei că organele de inspecție au stabilit eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru anul 2009, suma corectă fiind de ... lei, sumă obținută prin aplicarea cotei de 19% la suma de ... lei, facem precizarea că în anul 2009, depășirea cheltuielilor de protocol înregistrată de societate este în sumă de ... lei, la care se adaugă cheltuielile de protocol în sumă de ... lei, înregistrate eronat de societate în cont 6028.2, constatate cu ocazia inspecției fiscale, iar prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei de ... lei a rezultat o taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni în sumă de ... lei.

Având în vedere că petenta nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal acestea, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr.2012, au stabilit în sarcina S.C. X o taxă pe valoarea adăugată de plată în **suma de ... lei** aferentă depășirii cheltuielilor de protocol și nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil, cheltuielile de protocol în **suma de ... lei**, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la:

- suma de ... lei** reprezentând cheltuieli aferente facturilor emise de către S.C...., în perioada octombrie – noiembrie 2010;
- suma de ... lei** reprezentând TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, efectuate în perioada octombrie – noiembrie 2010 de la S.C. ...;
- suma de ... lei** reprezentând cheltuieli aferente facturilor emise de către S.C. ..., în perioada iulie 2007 – decembrie 2009;
- suma de ... lei** reprezentând TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, efectuate în perioada iulie 2007 – decembrie 2009 de la S.C. ...;
- ... lei** reprezentând cheltuieli aferente facturilor emise de către S.C. ... în luna februarie 2008;
- ... lei** reprezentând TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, efectuate în luna februarie 2008 de la S.C. ...;

Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe asupra măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea la deducere a cheltuielilor, în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată aferente în sumă de ... lei, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile derulate cu S.C...., S.C. ... și S.C. ..., nu reflectă operațiuni reale.

În fapt,

SC X Roman efectuează în perioada 01.01.2010-30.11.2010 aprovizionări de bunuri și servicii de la **SC Y Botoșani** în valoare totală de ... lei, din care baza de impozitare în suma de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, în baza facturilor nr..../11.10.2010, .../14.10.2010, .../15.10.2010, .../15.10.2010, .../18.10.2010, .../20.10.2010, .../22.10.2010, .../27.10.2010, .../10.11.2010, .../15.11.2010, .../18.11.2010 și .../24.11.2010, reprezentând, potrivit celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.2012, aprovizionări de agregate și sorturi de balastieră precum și prestări servicii constând în săpături manuale la santuri de scurgere a apei, consolidări terasamente precum și fundație din blocuri de piatră.

Din adresa nr..../22.02.2012 transmisă de DGFPJ Botoșani, înregistrată la AIF Neamț sub nr. .../24.02.2012, reiese că S.C. Y Botoșani a fost supusă unei inspecții fiscale, ocazie cu care s-a constatat că societatea nu are evidența contabilă, nu a prezentat documente aferente achizițiilor de bunuri sau servicii și nu a avut personal angajat pentru prestatările de servicii facturate ulterior, existând suspiciunea că operațiunile facturate sunt fictive.

Pentru aceeași perioadă societatea nu depune declarația informativă 394 privind livrările și achizițiile de bunuri pe teritoriul național.

Prin aceeași adresă, se menționează că a fost formulată sesizare penală în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea sau combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere circumstanțele edificatoare menționate cu privire la realitatea tranzacțiilor, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6, art.64 și art.65 din OG92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr.2012, au considerat că facturile emise de SC Y Botoșani, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin (4) lit. f) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în suma de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Potrivit anexei nr.5 la Raportul de inspectie fiscala nr.2012, în perioada iulie 2007 - decembrie 2009, S.C. X face achiziții de bunuri si servicii de la **SC Z Harlau-Iasi** in suma totală de ... lei, din care bază de impozitare în sumă de ... **lei** și taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... **lei**, constând în piatra sparta, agregate balastiere, balast nespalat si saci geotextili, precum și prestări de servicii de natura umplerii manuale cu balast a sacilor din geotextil.

În timpul inspectiei fiscale s-au solicitat informatii suplimentare de la DGFP Iasi, conform solicitarii de control incrucisat .../30.03.2012, privind verificarea modului de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a SC Z cu domiciliul fiscal in ..., avand codul de identificare fiscala ..., J..., a facturilor emise către SC X.

Prin Procesului verbal nr..... din data de 23.05.2012 întocmit de D.G.F.P. Iași, transmis cu adresa nr./29.05.2012 înregistrata la AIF Neamt sub nr. .../06.06.2012, organul fiscal teritorial precizeaza ca s-a aflat în imposibilitatea de a stabili realitatea si legalitatea tranzactiilor derulate între SC Z și SC X Roman, motivat de faptul ca, în urma discutiilor purtate cu administratorul societatii, în persoana domnului ..., organul de inspectie fiscală a concluzionat că societatea nu detine documentele solicitate, intrucat acestea au fost pierdute sau distruse de alți membri din familie, acestea fiind completate de rude și alte persoane fără acordul său.

Totodată, administratorul SC Z a precizat că nu are cunoștință de lucrarile de constructie si materialele livrate către SC X Roman.

Întucât a refuzat să prezinte organelor Gărzii financiare evidența contabilă de la înființare și până la 23.11.2009, împiedicând astfel verificarea documentelor financiar-contabile, administratorul societății a fost judecat si condamnat, conform prevederilor art.4 din Legea 241/2005, potrivit Sentintei penale nr. .../2010, eliberata la data de 04.05.2010 de Judecatoria Harlau.

Acest lucru a determinat întocmirea Referatului pentru solicitarea reverificării taxei pe valoarea adăugată, înregistrat sub nr...../11.05.2012, pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008, și emiterea Deciziei de reverificare înregistrată sub nr.../19.06.2012.

Avand în vedere circumstantele edificatoare mentionate cu privire la realitatea tranzactiilor, potrivit prevederilor art. 11 alin.(1), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 din OG92/2003, republicata, coroborate cu prevederile art. 7, art.64 și art.65 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala organele de inspectie fiscala au considerat că facturile emise de SC Z Harlau, nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin (4) lit. f) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel încât SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în suma de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată aferente în sumă de ... lei.

În luna februarie 2008, SC X Roman a derulat tranzactii cu **SC ...**, constând în achiziționarea de agregate balastiere în valoare totală de ... lei, din care baza de impozitare în sumă de ... **lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

Potrivit Raportului de inspectie fiscală nr..../20.08.2010, documentele de achiziție ale S.C. ... sunt fictive, aceasta achiziționând agregate balastiere de la S.C. ... (cod fiscal RO), societate declarată inactivă din data de 22.08.2007, conform procesului verbal de verificare încrucișată nr..../04.06.2009, utilaje pe care ulterior le revinde S.C.X

Acest lucru a determinat întocmirea Referatului pentru solicitarea reverificării taxei pe valoarea adăugată, înregistrat sub nr...../11.05.2012, pentru perioada 01.07.2007 – 29.02.2008, și emiterea Deciziei de reverificare înregistrată sub nr...../19.06.2012.

Avand în vedere circumstantele edificatoare mentionate cu privire la realitatea tranzactiilor, organele de inspectie fiscală au concluzionat că în cauza sunt aplicabile prevederile art. 11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art. 134² alin (1) și art.145 alin (1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art. 6 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscală au considerat că facturile emise de SC ... nu produc efecte juridice din punct de

vedere fiscal, astfel că SC X nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor respective în suma de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Față de cele constatate de către organele de inspecție fiscală, S.C. X formulează contestație, susținând că nu îi sunt aplicabile prevederile art.21 alin (4), litera r) din Codul fiscal, motivat de faptul că în perioadele când a efectuat tranzacții cu S.C. Y Botosani, SC Z Harlau-Iasi și SC ..., aceste societăți nu erau declarate inactive.

Astfel, organele de inspecție au considerat în mod abuziv ca aceste achiziții nu au la baza documente justificative, fara a examina starea de fapt fiscală și fara a analiza toate actele și documentele contabile ce au fost puse la dispoziția echipei de inspecție.

Totodată, petenta afirmă faptul că echipa de control a omis să menționeze ca emiterea facturilor de către S.C. Y Botosani și SC Z Harlau-Iasi s-a făcut în baza contractului de furnizare și prestări servicii nr. .../10.08.2010, respectiv a contractului de furnizare și prestări servicii nr. .../05.08.2008, facturile fiind achitate prin ordine de plată bancară și ordine de compensare.

Toate cheltuielile, susține contestatară, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru executarea de lucrări pe drumurile forestiere calamitate de pe raza ... și pentru lucrări executate pentru refacerea și consolidarea digului de apărare pe râul Moldova din zona Romanului, aceste lucrări fiind executate sub antrepriză cu S.C.

Societatea mai menționează că au fost respectate prevederile art. 6) alin. 1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, în sensul că facturile de achiziție au calitatea de documente justificative, întrucât acestea furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În drept,

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

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

Referitor la rolul activ, art.7 alin.(2) din același act normativ, prevede următoarele:

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

Referitor la mijloacele de probă, art.49 din același act normativ, prevede următoarele:

„(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Referitor la obligația de a furniza informații, art.52 din același act normativ, prevede următoarele:

„ (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

Referitor la forța probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile, art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

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

Art.65 alin.(1) din același act normativ stipulează că:

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

Potrivit art. 6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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”.

Referitor la cheltuielile nedeductibile, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil,

„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.”

H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la punctul 44 prevede:

„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.”

Referitor la faptul generator, exigibilitatea și exercitarea dreptului de deducere, art.134, art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.134

„Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

- la art.145 alin.(1)

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.”

- la art.146 alin.(1) lit.a)

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în

beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155.”

Față de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Potrivit prevederilor legale invocate în drept pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil trebuie să aibă la bază o operațiune real efectuată, precum și documente care să facă dovada realizării acestei operațiuni, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data livrării de bunuri de către persoanele impozabile din punct de vedere al taxei, justificarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturii fiscale emisă de acestea, facturi legal întocmite, care angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor ce le-au înregistrat în contabilitate.

Organul fiscal nu poate considera cheltuielile înregistrate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și nici nu poate acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, doar pe baza unor tranzacții reflectate scriptic, în special atunci când din investigațiile efectuate nu rezultă realitatea efectuării tranzacțiilor în cauză.

În cazul S.C. Y Botosani, SC Z Harlau-Iasi și SC ..., organele de inspecție fiscală au verificat dacă documentele în baza cărora agentul economic a efectuat înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor economice supuse analizei îndeplinesc condițiile de documente justificative, sens în care au întreprins toate diligentele necesare în vederea obținerii de informații în ceea ce privește realitatea operațiunilor economice consemnate în acestea, precum și dacă operațiunile economice au fost înregistrate în evidența contabilă a societăților furnizoare, rezultând următoarele:

- S.C. Y Botosani nu are evidența contabilă, nu a prezentat documentele aferente achizițiilor de bunuri sau servicii, nu a avut personal angajat pentru presterile de servicii facturate ulterior și nu depune declarația informativă 394 privind livrările și achizițiile de bunuri pe teritoriul național. Totodată împotriva acesteia a fost formulată sesizare penală în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea sau combaterea evaziunii fiscale;

- SC Z nu deține evidența contabilă, aceasta fiind pierdută sau distrusă de membrii familiei, iar administratorul societății, în persoana domnului ..., a declarat că nu are cunoștință de lucrările de construcție și materialele livrate către SC X Roman. Totodată, urmare a refuzului de a prezenta organelor Gărzii financiare evidența contabilă de la înființare și până la 23.11.2009, administratorul societății a fost judecat și condamnat, conform prevederilor art.4 din Legea 241/2005, potrivit Sentinței penale nr. .../2010, eliberată la data de 04.05.2010 de Judecătoria Harlau.

- documentele de achiziție ale S.C. ... sunt fictive, aceasta achiziționând agregate balastiere de la S.C. ...(cod fiscal RO ...), societate declarată inactivă din data de 22.08.2007, conform procesului verbal de verificare încrucișată nr..../04.06.2009, utilaje pe care ulterior le revinde S.C.X

Astfel, din informațiilor obținute pe parcursul verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, rezultă că societățile furnizoare nu au avut un comportament fiscal normal, respectiv nu au prezentat documentele financiar-contabile solicitate și nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, neexistând astfel informații suficiente prin care să se ateste că operațiunile consemnate în facturile în cauză sunt reale.

Simplul fapt că petenta se află în posesia unor facturi fiscale emise pe numele celor trei societăți comerciale nu justifică dreptul de deducere a valorilor înscrise și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea livrărilor de bunuri consemnate în aceste facturi.

Deținerea unei facturi fiscale este o condiție necesară dar nu și suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, legalitatea exercitării dreptului de deducere având în vedere, concomitent, două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente, și cel de formă, care privește modul de completare a documentelor.

Motivația petentei că a efectuat plata facturilor prin ordine de plata bancare și ordine de compensare, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție cu privire la neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor înscrise în facturi emise de acești furnizori, atâta timp cât, urmare cercetărilor efectuate, nu s-a dovedit realitatea livrărilor de bunuri de către respectivii furnizori.

În baza exercitării dreptului de apreciere și având în vedere prevederile art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, referitor la forța probantă a documentelor justificative, concluzionăm ca societatea contestatoare nu face dovada ca operațiunile scriptice corespund unor tranzacții reale și legal desfășurate, datele înscrise în facturi nefiind suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale și legale.

Având în vedere cele precizate reținem că tranzacțiile înregistrate nu reflectă operațiuni reale verificabile sub aspectul legalității la furnizori, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmând a se respinge contestația petentei ca neîntemeiată pentru aceste sume.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă valorii reziduale a două autovehicule achiziționate în sistem leasing,

Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă S.C. X are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă valorii reziduale a două autovehicule achiziționate în sistem leasing, în condițiile în care contestatara nu demonstrează că autovehiculele se încadrează în excepțiile prevăzute de art.145¹ alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, în vigoare la data emiterii facturilor.

În fapt,

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr./.....2012, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă valorii reziduale a două autovehicule marca Skoda Octavia, înscrise în facturile .../30.11.2009 respectiv .../23.03.2010, emise de S.C. ..., în conformitate cu prevederile art.145¹ din Legea 571/2003 modificată și completată prin OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar –fiscale.

S.C. X formulează contestației împotriva măsurii privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, motivând că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere obiectul de activitate al societății care presupune deplasări permanente în locațiile în care se execută lucrări la drumurile forestiere și fără a lua în considerare excepțiile prevăzute de art.145¹ alin (1) litera c) din Codul fiscal în vigoare în anii 2009 și 2010, autovehiculele fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, fiind respectate prevederile punctului 45¹ alin.(2) din H.G.nr.44/2004.

În drept, art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere a TVA, precizează :

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

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

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

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

(...)

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(...)”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în perioada 01.05.2009 – 31.12.2010, legiutorul a limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului **cu anumite excepții, între care și vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată.**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferentă valorii reziduale a două autovehicule, înscrise în facturile .../30.11.2009 respectiv .../23.03.2010, emise de S.C. ..., în conformitate cu prevederile art.145¹ din Legea 571/2003, modificata si completata prin OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că obiectul de activitate al societății presupune deplasări permanente în locațiile în care se execută lucrări la drumurile forestiere și că autovehiculele achiziționate au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, aceasta încadrându-se la excepția prevăzută la art.145¹ alin.(1) lit.c) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât petenta nu anexează documente din care să rezulte că **autovehiculele în cauză au fost utilizate pentru prestarea de servicii cu plată**, respectiv contracte, certificate de înmatriculare ale autovehiculelor și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit de plată în sarcina S.C. X, **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.**

4.Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei, aferentă avansurilor încasate de la clienți, precum și la majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei,

Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este învestită să se pronunțe dacă în mod legal, prin Decizia de impunere nr...../.....2012, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă avansurilor încasate de la clienți și au majorat baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei, în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu

aduce argumente care sa fie justificate cu documente si sustinute pe baza de dispozitii legale, pentru a combate constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt,

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr./.....2012, organele de inspecție fiscală au colectat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă avansurilor incasate de la clienti în luna martie 2009, pentru care nu a fost emisa factura fiscala, operatiuni inregistrate eronat de către societate in contul 758.2 " Venituri din donatii primite" .

Totodată, în baza art. 94 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, s-a procedat la verificare modului de întocmire si depunere la organul fiscal teritorial a declaratiilor privind profitul impozabil si a impozitului pe profit.

Cu aceasta ocazie s-au constatat erori semnificative, de natura greselilor matematice si de preluare din registrul din evidenta fiscala, dupa cum urmeaza :

- in trim.III 2007, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- in trim.IV 2007, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- in trim.I 2008, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- in trim.II 2008, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei;

- in trim.III 2008, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei;

- in trim.IV 2008, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de 8.... lei;

- în trim.I 2009, obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- în trim.IV 2009 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei ;

- în trim.I 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- în trim.II 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ...lei;

- în trim.III 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- în trim.IV 2010 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost diminuata cu suma de ... lei,.

- în trim.I 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- în trim.II 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost diminuata cu suma de ... lei;

- în trim.III 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia 100, a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei;

- în trim.IV 2011 obligatia privind impozitul pe profit inscrisa in declaratia ..., a fost majorata nejustificat cu suma de ... lei.

Diferentele mentionate au avut drept consecinta diminuarea nejustificata a obligatiei privind impozitul pe profit cu suma de ... lei, conform art. 82 alin (3) din OG 92/2003, republicata, careia ii corespunde o baza de impozitare in suma de ... lei.

Petenta formuleaza contestatie împotriva sumelor precizate anterior, stabilite suplimentar de plată, fără a aduce însă niciun argument în susținerea contestației.

În drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la forma si continutul contestatiei, se precizeaza urmatoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

De asemenea, prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, stipulează ca:

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

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamț a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

"(1) [...]. Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",

coroborate cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

"b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării", organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Fata de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Organele de inspecție fiscală au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscală pentru un anumit contribuabil astfel încât să adopte soluția legală bazată pe constatările complete asupra aspectelor verificate.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei, aferentă avansurilor încasate de la clienți, precum și măsura organelor de inspecție fiscală privind majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei, ca urmare a constatării de erori semnificative de natura greșelilor matematice și de preluare din registrul de evidență fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce argumente de fond în susținerea contestației care să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la **colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, aferentă avansurilor încasate de la clienți, precum și la **majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei**, urmând a se respinge ca nemotivată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. X împotriva acestor sume.

5. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită de plată, înscrisă în Decizia de impunere nr...../.....2012,

Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă în mod corect în Decizia de impunere nr...../.....2012 a fost înscrisă suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită de plată, în condițiile

în care din analiza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012 și a Deciziei de impunere nr...../.....2012, reiese că este vorba despre o eroare de adiție.

În fapt,

În Decizia de impunere nr...../.....2012, la pagina 8, organele de inspecție fiscală au înscris TVA lunar de plată în sumă de ... lei, deși din adiția sumelor înscrise în cuprinsul deciziei de impunere rezultă suma de ... lei, compusă din:

- ... lei –TVA aferentă achizițiilor efectuate în luna iulie 2007 de la S.C. ...;
- ... lei - TVA aferentă achizițiilor efectuate în luna februarie 2008 de la S.C.

Aceeași eroare apare și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012, unde, deși la pagina 13 se vorbește de TVA neadmisă la deducere în sumă de ... lei și ... lei, la pagina 14 s-a înscris totalul acestora în sumă de ... lei, în loc de suma de ... lei.

De asemenea, la pagina 16 a raportului de inspecție fiscală, la capitolul VII „Sinteza constatărilor fiscale” s-a înscris suma de ... lei.

Din analiza anexei nr.2.1 „Situația diferențelor de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2007-28.02.2008 și calculul accesoriilor aferente” și a anexei nr.5 „Situația facturilor emise de S.C. ...” la Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, unde este prezentată situația detaliată a facturilor emise de către S.C. ..., rezultă că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către acest furnizor este de ... lei și nu de ... lei, rezultând o diferență de ... lei.

De asemenea prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează că eronat a fost preluată suma de ... lei, atât în Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, cât și în Decizia de impunere nr...../.....2012, suma corectă fiind de ... lei.

Petenta formulează contestație împotriva sumei de ... lei, înscrisă în Decizia de impunere nr...../.....2012, precizând că i-a fost încărcată nejustificat obligația de plată cu suma de ... lei.

In drept, conform prevederilor art.85 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată:

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

(...)

b) prin decizie emisă de organul fiscal, (...).”

Având în vedere situația de fapt prezentată anterior, se reține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a preluat suma de ... lei, atât în Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, cât și în Decizia de impunere nr...../.....2012, suma corectă fiind de ... lei.

Cu toate acestea, **obligația totală de ... lei stabilită de plată în Decizia de impunere nr...../.....2012, Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012 și anexele la raportul de inspecție fiscală a fost preluată și stabilită corect**, astfel încât susținerile contestatei cu privire la faptul că i-a fost majorată eronat obligația de plată cu suma de ... lei, sunt nejustificate, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X pentru acest capăt de cerere.**

6.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent bazei de impozitare în sumă de ... lei,

Cauza supusă soluționării este dacă baza de impozitare a impozitului pe profit a fost legal stabilită la suma de ... lei, în condițiile în care din analiza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012, a anexelor la raport și a Deciziei de impunere nr...../.....2012, reiese că este vorba despre o eroare de adiție.

În fapt,

Prin contestația formulată, SC X Roman precizează că, deși bazele de impunere stabilite suplimentar la punctele 2.3.1. – 2.3.5. din raportul de inspecție fiscală sunt în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), impozitul pe profit în sumă de lei este aferent bazei de impunere în sumă de ... lei.

În Decizia de impunere nr...../.....2012 și capitolul VII „Sinteza constatărilor fiscale” al Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012 (pagina 16), baza de impozitare a impozitului pe profit este de ... lei, însă din adunarea sumelor care intră în componența bazei de impozitare, rezultă suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), rezultând o diferență de lei.

Din analiza anexei nr.7 „Situația privind diferențele de bază impozabilă aferente impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2007-29.02.2008” la Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, rezultă că, în mod eronat a fost preluată suma de ... lei, în loc de suma de lei, rezultând o diferență de lei reprezentând cheltuieli aferente facturii nr.../29.02.2008 emisă de S.C.

De asemenea prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează că eronat a fost preluată din anexa nr.7 „Situația privind diferențele de bază impozabilă aferente impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2007-29.02.2008”, atât în Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, cât și în Decizia de impunere nr...../.....2012, suma de ... lei, suma corectă fiind de lei.

In drept, conform prevederilor art.85 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată:

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

(...)

b) prin decizie emisă de organul fiscal, (...).”

Având în vedere situația de fapt prezentată anterior, se reține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a preluat suma de ... lei, atât în Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, cât și în Decizia de impunere nr...../.....2012, suma corectă fiind de lei.

Cu toate acestea, baza de impozitare totală aferentă impozitului pe profit, înscrisă în Decizia de impunere nr...../.....2012 și Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012 a fost preluată și stabilită corect, potrivit anexei nr.7 la raportul de inspecție fiscală, astfel încât **impozitul pe profit a fost calculat corect la suma totală de ... lei.**

În consecință, susținerile contestatei cu privire la faptul că impozitul pe profit a fost calculat la o bază de impozitare mai mare sunt nefondate, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X pentru acest capăt de cerere.**

Având în vedere că la capetele de cerere 1, 2, 3, 4, 5 și 6 din prezenta decizie, s-a constatat legalitatea măsurii de majorare a bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de ... lei, cu consecința fiscală a stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, precum și legalitatea măsurilor privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... și colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cu consecința fiscală a stabilirii suplimentare a unei taxe pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei, măsuri stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2012 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, urmează a se respinge ca neîntemeiată și neargumentată contestația formulată de S.C. X pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de lei.

Referitor la suma de ... lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit și suma de ... lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, precizăm ca stabilirea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. **Întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de**

.... lei, urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii menționate anterior, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată, neargumentată și nesustinută cu documente a contestației formulate de **S.C. X din ...** împotriva Deciziei de impunere nr.2012 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2012, emise de Activitatea de inspecție fiscală Neamț pentru suma de **.... lei**, reprezentând:

- lei – taxa pe valoarea adăugată;
- lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.