



**DECIZIA nr. 3/68 din 2010**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC X SRL,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr.../2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată **nr.../2009**, și împotriva **Raportului de inspecție fiscală generală nr.../2009**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2009, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .../2009, invocând următoarele motive:

Societatea contestatară consideră, că echipa de inspecție a dat dovadă de bună cunoaștere a textelor legislației fiscale, dar totodată a demonstrat, că aplică doar ceea ce îi este convenabil și că stările de fapt – în special în domeniile de activitate mai puțin cunoscute în detaliu de majoritatea persoanelor – nu pot fi determinate în baza aprecierilor subiective.

Mai afirmă, că organul de control nu a luat în considerare faptul că afacerea a fost pornită de la zero, ea s-a dezvoltat și poate supraviețui pe piață numai cu investiții majore pentru asigurarea unor servicii de foarte bună calitate în condiții de preț acceptabile.

Echipa de inspecție, contrar obiectivului definit la lit. h) a cap. I din raportul de inspecție fiscală nu a verificat conformitatea situației, mulțumindu-se cu aprecieri subiective, bazându-se pe art. 6 din O.G. nr.92/2003, pe care îl citează în numeroase rânduri în motivarea celor înscrise în raport și făcând abstracție completă de la alte prevederi speciale ale legii – art. 65 (2) din O.G. nr. 92/2003: „(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În ceea ce privește „motivele de fapt” consemnate în raportul de inspecție fiscală la punctele 1.2.1, 1.2.2 și 1.2.3 privind relația comercială cu SC Y SRL și SC Z SRL, contestatara afirmă, că acestea sunt suspiciuni și considerații subiective, fără a fi probate și/sau constatate.

Astfel, la punctul 1.2.1 echipa de control arată, că a efectuat verificări la SC Y SRL, constatând nereguli la aceasta. Însă, în condițiile în care SC X SRL a achitat facturile emise de acest furnizor, societatea nu poate fi nici învinovățită de neachitarea TVA de către furnizor – susține contestatara. Mai menționează, că dacă „circuitul firesc al acestui impozit” a fost întrerupt, SC X SRL nu are nici o vină și nici o legătură cu acest fapt. („Oare ce am fi putut face noi – chiar dacă am fi avut cunoștință de această situație – pentru ca furnizorul să se verse TVA?” – întrebă contestatara).

De asemenea, nu are nici o relevanță faptul, că SC Y SRL a livrat materiale într-o altă relație și nu avut angajați. „Suspiciunile înetemeiate” cu privire la lipsa de documente de proveniență pentru bunurile și serviciile livrate către SC X SRL, continuă șirul motivațiilor tendențioase ale echipei de control. Chiar dacă nu ar fi doar suspiciuni că furnizorul nu are documente de proveniență pentru bunurile livrate, nu se poate nega faptul că SC X SRL este cumpărător de bună credință. În ceea ce privește invocarea lipsei de documente de proveniență pentru serviciile prestate – în speță: instalare și activare internet, respectiv disponibilitate garantată pentru clienți, conform contractului nr.../2008 – aceasta este o aberație. Pentru astfel de servicii nu pot exista documente de proveniență. Este de asemenea lipsit de relevanță și contestatara consideră, că nu poate avea nici un efect asupra societății faptul că furnizorul de servicii a avut sau nu a avut angajați cu forme legale.

Contestatara consideră, că important și relevant este faptul (de care echipa de control a făcut abstracție totală cu bună știință), că conform facturilor din anexele 11- 44 ale raportului, SC Y SRL a instalat și activat internetul pentru un număr de 355 clienți ai SC X SRL. În probațiunea de netăgăduit a acestor servicii efectuate se anexează prezentei un număr de 355 copii ale contractelor încheiate cu clienții societății X SRL, la care SC Y SRL a instalat și activat internet. De asemenea, în perioada contractuală SC Y SRL a efectuat service (disponibilitate garantată pentru clienți) de fiecare

dată când a fost nevoie – imposibil de dovedit cu acte, dar prezumție incontestabilă în acest domeniu de activitate. Contestatara precizează, că instalarea internetului și service-ul pentru clienți contractuali este sursa de venituri de bază pentru societate, astfel este greșită și tendențioasă încadrarea acestor cheltuieli de către echipa de control în categoria celor nedeductibile, invocând art. 21 (4) din Legea nr. 571/2003. Contestatara susține, că din contră, aceste cheltuieli se încadrează perfect în prevederile art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003, fiind deci cheltuieli deductibile. Contrar aprecierilor echipei de control s-au respectat inclusiv prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004. Serviciile au fost efectiv prestate – dovadă contractele încheiate; serviciile s-au efectuat în baza unui contract încheiat conform legii; necesitatea efectuării cheltuielilor rezultă însăși din specificul de activitate a societății.

Contestatara susține, că pentru aceste motive aprecierile echipei de control cuprinse la pct. 1.2.1 a raportului nu reflectă situația reală, valoarea facturilor din anexele 11- 44 a raportului este deductibilă, nemodificând baza impozabilă, fapt pentru care nu se poate pune nici problema majorărilor de întârziere.

Referitor la punctul 1.2.2 din raportul de inspecție fiscală, societatea contestatara consideră, că echipa de control dă dovadă de idei preconcepute și refuzul de a încerca măcar să înțeleagă situația reală. Este adevărat că la finele relației contractuale a societății cu SC Y SRL acesta din urmă a folosit în exercitarea obligațiilor sale contractuale și unele materiale, care nu au fost cuprinse în contractul încheiat cu doi ani în urmă, dar acestea au fost folosite pentru extinderea rețelei și instalarea internetului la clienți care nu erau în apropierea rețelei societății X SRL. SC Y SRL a folosit materiale de susținere cablaje și aparatură specifică (țevi și corniere) pe care ulterior le-a facturat societății contestatate, cum lucrările fiind executate, societatea a achitat aceste materiale (facturile din anexele 47-53 a raportului).

Organele de control aveau posibilitatea verificării și controlului asupra folosirii materialelor, însă ei au preferat să trateze simplist speța, modificând baza impozabilă – afirmă contestatara.

Contestatara susține, că organele de control aveau posibilitatea verificării și controlului asupra folosirii materialelor, anexând fotografii ale sistemelor și altor bunuri obținute din materialele furnizate, facturate și achitate, bunuri destinate exclusiv realizării obiectului de activitate a societății – operațiuni impozabile în baza legii.

Contestatara susține, că pentru aceste motive aprecierile echipei de control cuprinse la pct. 1.2.2 a raportului nu reflectă situația reală, valoarea facturilor din anexele 47-53 a raportului este deductibilă, baza impozabilă nu se modifică, fapt pentru care nu se poate pune nici problema majorărilor de întârziere.

Referitor la punctul 1.2.3 din raportul de inspecție fiscală, societatea contestatara consideră echipa de control continuă incriminarea societății prin arătarea lipsurilor și deficiențelor constatate la partenerul său contractual SC Z SRL, susținând, că în verificarea respectării disciplinei fiscale de SC X SRL, nu are nici o relevanță modul în care au fost sau nu au fost respectate obligațiile legale de către SC Z SRL.

În continuare, contestatara arată, că chiar dacă s-a întrerupt circuitul firesc al TVA, chiar dacă s-a produs un prejudiciu bugetului de stat, acest fapt nu poate fi imputat și nu poate să fie răspunzător pentru asta SC X SRL, din moment în care acesta are un contract valabil încheiat cu furnizorul de servicii, acesta și-a onorat obligațiile contractuale, fiind achitat prețul facturat contractual, conform celor anexate în copie.

Contestatara consideră, că este irelevantă invocarea faptului, că SC Z SRL nu are furnizori raportați, lipsesc documente de proveniență și nu are presonal angajat în mod legal, precizând însă, că relevant în cauză este că – așa cum reiese din fotografiile anexate (constatări pe care echipa de control le-ar fi putut avea prin deplasare pe teren) – lucrările contractate au fost executate în beneficiul obiectivelor SC X SRL și, că echipa de control a apreciat în mod nereal și nelegal lucrările efectuate în baza contractului nr. .../2008, încadrând de asemenea în mod greșit cheltuielile aferente acestor lucrări la art. 24 (1) din Legea nr. 571/2003, care nu au condus la îmbunătățirea mijloacelor fixe (relee retransmisie) la care s-au efectuat.

Contestatara precizează, că este evident, că prin lucrările prevăzute în contract: amenajare teren, montare grad, vopsire turn și montare paratrăsnet, nu s-a îmbunătățit în nici un fel funcționarea releelor de retransmisie. Amenajarea terenului s-a impus pentru facilitarea accesului operatorilor pentru diferite intervenții, iar celelalte trei categorii de lucrări (grad, vopsit și paratrăsnet) servesc exclusiv protecției obiectivului.

Pentru aceste motive, contestatara consideră, că aprecierile echipei de control cuprinse la pct. 1.2.3 al raportului nu reflectă situația reală, valoarea facturilor nr.../2008 și .../2008 este deductibilă, baza impozabilă nu se modifică, fapt pentru care nu se poate pune nici problema majorărilor de întârziere.

Referitoare la punctele 3.2.1 și 3.2.2 din raport, contestatara susține, așa cum s-a arătat în conținutul contestației, serviciile prestate de SC Y SRL au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care contestatara solicită, nemodificarea bazei impozabile, fapt pentru care nu se pune nici problema accesoriilor.

La contestație se anexează fotografii și copiile actelor la care s-a făcut referire în cuprinsul acesteia.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2009, organele de inspecție**

**fiscală din cadrul la Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:**

Perioada verificată: 01.01.2006-31.12.2008.

**În legătură cu impozitul pe profit:**

Inspecția fiscală a stabilit oportunitatea efectuării de cercetări pentru excluderii unor eventuale tehnici de manipulare a bazelor de impunere. S-a ivit suspiciune privind facturările de la două societăți din ..., SC Z SRL, RO ... și SC Y SRL, RO ..., existând posibilitatea lipsei veridicității operațiunilor economice consemnate în facturi contabilizate.

**1.2.1 Pentru analiza datelor documentelor emise de către SC Y SRL:**

S-a stabilit un risc al autorității fiscale vizând documentele emise de SC Y SRL din următoarele considerente:

- nu s-au onorat obligațiile declarative de către acest furnizor în termen pentru perioada semestrului II 2007, semestrul I 2008 vizând facturile emise către SC X SRL. Prin neincludarea în declarații a celor facturate de către acest furnizor nu putea fi TVA colectată real și efectiv.

- Față de facturile emise de SC Y SRL către SC X SRL, s-a consemnat la o altă societate din ..., recent verificată de prezenta echipă de inspecție (raport nr.../2009), emiterea de facturi de SC Y SRL într-un alt segment, a livrat materiale de construcții și materii prime și materiale auxiliare pentru fabricare de mobilier în condițiile în care nu a avut angajați în anul 2008.

Se concluzionează faptul, că SC Y SRL nu a îndeplinit obligațiile declarative menționate, existând suspiciune întemeiată privind lipsa de documente de proveniență, aferente livrărilor de bunuri și servicii, nu a avut angajați, a emis facturi către SC X SRL, în condițiile în care există neconcordanțe vizând declararea tranzacțiilor, declararea a obligațiilor fiscale.

S-a consemnat în perioada supusă controlului contabilizarea unor lucrări de instalare internet, s-au contabilizat ca cheltuieli și s-a dedus TVA (anexele nr. 11-44) – cu baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Potrivit prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze realitatea și utilitatea serviciilor prestate, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei, și dacă sunt destinate în scopul realizării de operațiuni impozabile.

SC X SRL cu ocazia inspecției fiscale a prezentat un contract de prestări de servicii, dar s-a constatat, că acest contract este parțial înscris pe facturile în cauză și sunt cazuri în care nu se efectuează cuantificarea serviciilor, contribuabilul neaducând justificări necesare privind prestarea efectivă a serviciilor.

Organul de control a considerat, că datorită acceptării argumentelor furnizate de inspecție, nu a fost necesară analiza rentabilității și oportunității tranzacțiilor, a eficienței și verificarea nivelului a prețului de piață plătit, raportat la cantitatea și calitatea serviciilor.

Organul de inspecție fiscală prin însumarea acestor facturi a stabilit o baza impozabilă suplimentară de ... lei, la care prin aplicarea cotei de 16% a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, după care, pe perioada 25.01.2007-29.09.2009, s-a mai calculat majorări de întârziere în suma de ... lei.

**1.2.2** S-au consemnat nereguli și la contabilizarea unor bunuri – țevi, corniere – înscrise în facturile emise de către SC Y SRL (anexele nr. 47-53), astfel în perioada supusă controlului s-au contabilizat ca cheltuieli și s-a dedus TVA cu baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Organul de inspecție consideră lipsa certitudinii privind realitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, pe motiv, ca pentru aceste facturi nu s-au întocmit acte primare conform prevederilor legale privind destinația bunurilor înscrise în facturi, bonurile de consum nu conțin informațiile pentru care au fost folosite bunurile achiziționate. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Organul de inspecție fiscală a concluzionat faptul, că societatea nu poate face dovada consumurilor efective a bunurilor achiziționate, supuse analizei, cu documente justificative, ca urmare, prin însumarea acestor facturi a stabilit o baza impozabilă suplimentară de ... lei, la care prin aplicarea cotei de 16% a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, după care, pe perioada 26.04.2008 -29.09.2009, s-a mai calculat majorări de întârziere în suma de ... lei.

La stabilirea obligațiilor de plată, organul de control a făcut referire la prevederea alin. (1) al art. 11 din Codul fiscal, potrivit căreia la stabilirea sumei unei obligații fiscale principale autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are justificarea prin documente a tranzacției economice și la prevederea alin. (1) al art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

**1.2.3** În cursul inspecției s-au supus analizei și facturile emise de către SC Z SRL:

S-a consemnat la SC X SRL contabilizarea unor lucrări înscrise în facturile emise de SC Z SRL, nr.../2008, .../2008 în sumă totală de ... lei, conform devizelor (anexele nr. 54-59).

Organul de inspecție fiscală a considerat, că aceste lucrări facturate reprezintă investițiile aferente releurilor din cele 8 locații, iar prin

trecerea lor pe cheltuieli (628-401) a fost diminuat neadecvat profitul impozabil al anului 2008.

Organul de inspecție fiscală făcând referire la prevederilor alin. (1) al art. 24 din Codul fiscal, conform căroră: „Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.” prin însumarea acestor facturi, reprezentând lucrări efectuate la releurile din cele 8 locații a stabilit o baza impozabilă suplimentară de ... lei, la care prin aplicarea cotei de 16% a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, după care, pe perioada 26.04.2009 -29.09.2009, s-a mai calculat majorări de întârziere în suma de ... lei.

La acest punct, în afară de cele reținute mai sus, organul de inspecție fiscală face referire la deficiențele constatate la furnizorul SC Z SRL, prin analizarea bazelor de date a ONRC, MFP, AFP, dar fără ca acestea să aibă vreo relevanță la stabilirea obligației suplimentare de plată la SC X SRL.

### **În legătură cu taxa pe valoarea adăugată:**

**3.2.1** La sumele stabilite suplimentar din cauza neprezentării de documente, care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de internet facturate de către SC Y SRL, prezentat în detaliu la punctul 1.2.1, contribuabilul datorează TVA de plată în suma de ... lei și accesorii aferente în suma de ... lei, calculate pe perioada 26.01.2007-29.09.2009.

Organul de inspecție fiscală la stabilirea obligației de plată a precizat, ca persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii dacă fac dovada realității și necesității acestora pentru nevoile firmei și dacă facturile în cauză sunt corect întocmite, făcând referire și la prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**3.2.2** S-a consemnat în exercițiul financiar 2008 contabilizarea unor țevi, corniere înscrise în facturile fiscale emise de SC Y SRL, ca cheltuieli și s-a dedus facturile (anexele nr. 47-53) cu baza impozabilă de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Organul de inspecție fiscală la stabilirea obligației de plată a precizat, ca pentru aceste facturi nu s-au întocmit acte primare conform prevederilor legale privind destinația bunurilor înscrise în facturi, iar în sensul art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru a fi deductibilă TVA aferentă bunurilor care s-au achiziționat, acestea trebuie justificate că sunt destinate utilizării în folosul de operațiuni taxabile.

Prin neacceptarea la deducere, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și s-a calculat majorări de întârziere în suma de ... lei pe perioada 26.01.2008 -29.09.2009.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:**

**1. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra acestor obligații fiscale, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a făcut o analiză întemeiată a realității prestării serviciilor și bunurilor facturate de către SC Y SRL în calitate de societate prestatoare.**

În fapt, SC X SRL a înregistrat în perioada decembrie 2006 – martie 2008 în categoria cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de SC Y SRL în baza contractului de prestari servicii nr.../2006 și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Societatea contestatara a mai înregistrat în perioada decembrie 2007 – martie 2008 în categoria cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor bunuri – țevi, corniere – înscrise în facturile emise tot de furnizorul SC Y SRL și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat deductibilitatea acestor cheltuieli și a taxei pe valoarea adăugată, motivat de faptul ca SC X SRL nu aduce justificări necesare cu privire la prestarea efectivă a serviciilor, iar cu privire la achiziționarea de materiale organul de inspecție fiscală consideră lipsa certitudinii privind realitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, pe motiv, ca pentru aceste materiale nu s-au întocmit acte primare conform prevederilor legale privind destinația acestora, bonurile de consum nu conțin aceste informații.

Deasemenea, organul de inspecție fiscală motivează neacceptarea deductibilităților și prin invocarea prevederilor alin. (1) al art. 11 din Codul fiscal și art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora la stabilirea sumei unei obligații fiscale autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, respectiv „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.”

**În drept**, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,



*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”,*

iar potrivit art. 21 (1)

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

Art.21 alin.4, prevede:

*“ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

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

În speță sunt incidente și prevederile art.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, potrivit căroră:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]”*

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă faptul ca legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor ca acestea să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă la bază un document justificativ, iar în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii deductibilitatea este condiționată și de existența contractului de prestări servicii și prestarea efectivă a acestora.

Din analiza contractului de prestări servicii nr.../2006, reiese potrivit CAP II pct.2.1 ca obiectul acestuia îl reprezintă:

- instalare și activare internet la clienți;
- disponibilitate garantată pentru clienți,

la CAP IV prețul contractului, conform pct. 4.1 este stabilit prețul prestației la ... RON/ client, inclusiv TVA, iar conform pct. 4.2 prețul se va plăti conform facturilor emise către beneficiar.

În susținerea contestației, SC X SRL a prezentat copiile contractelor de furnizare servicii internet de la nr. ./2007 până la nr. ./2008, precum și lista serviciilor efectuate la clienți cu problemele anunțate în perioada ianuarie 2007 – martie 2008, care conține 1.338 poziții.

Contestatară susține, că conform contractului de prestări de servicii, la cazurile sus menționate instalarea și activarea internetului a fost efectuată de SC Y SRL. De asemenea, mai precizează, că în perioada contractuală SC Y SRL a efectuat servicii (disponibilitate garantată pentru clienți) de fiecare dată când a fost nevoie – imposibil de dovedit cu acte, dar prezumție incontestabilă în acest domeniu de activitate. Contestatară precizează, că instalarea internetului și service-ul pentru clienții contractuali este sursa de venit de bază pentru societate, serviciile au fost efectiv prestate – dovadă contractele încheiate, serviciile s-au efectuat în baza unui contract încheiat conform legii, necesitatea efectuării cheltuielilor rezultă însăși din specificul de activitate a societății, iar încadrarea acestor cheltuieli de către echipa de control în categoria celor nedeductibile este greșită.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se reține ca între cele două societăți comerciale s-a încheiat contractul de prestări servicii nr. ./2006, SC Y SRL ca prestator și SC X SRL ca beneficiar, având ca obiect instalarea și activarea internetului la clienți și disponibilitate garantată pentru clienți. SC Y SRL periodic a emis facturi către beneficiarul SC X SRL, în care sunt menționate prestări de servicii conform contractului nr. ./2006, perioada, cantitatea și prețul unitar (existând și câteva cazuri la care nu este specificat cantitatea și prețul unitar). Din compararea facturilor emise cu contractele de furnizare servicii internet încheiate cu clienții, s-a rezultat că numărul cantității de prestație facturate este superior față de numărul de clienți, acest aspect este justificat de contestatară cu lista serviciilor efectuate la clienți cu problemele anunțate în perioada ianuarie 2007 – martie 2008, care conține 1.338 poziții.

Conform pct. 4.1 din contract a fost stabilit prețul prestației la ... RON/client, inclusiv TVA, față de care a fost facturat în anul 2007 ... lei/prestație, iar în anul 2008 ... lei/prestație, în dosarul contestației nefiind depuse acte doveditoare pentru stabilirea noilor tarife. Din contractul de prestări servicii și nici din alte documente aflate în dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă tariful convenit se referă numai la numărul de clienți și/sau la numărul de intervenții, cum nu s-a putut stabili nici dacă în tarif este inclusă numai manopera sau/și materialele auxiliare, având în vedere contravaloarea unor materiale – țevi, corniere – facturate tot de prestatorul SC Y SRL.

Se precizează, că acest aspect nu a fost analizat nici de organul de inspecție fiscală, acesta făcând referire la deficiențele constatate la furnizorul SC Y SRL, prin analizarea bazelor de date a ONRC, MFP, AFP, din care s-au rezultat că acesta nu a onorat obligațiile declarative în termen pentru perioada semestrului II 2007, semestrul I 2008. Pentru o altă societate a livrat materiale de construcții și materii prime și materiale auxiliare pentru fabricare de mobilier în condițiile în care nu a avut angajați în anul 2008,

concluzionând, că există suspiciunea întemeiată privind lipsa de documente de proveniență, aferente livrărilor de bunuri și servicii către SC X SRL.

Organul de inspecție fiscală motivează neacceptarea deductibilităților și prin invocarea prevederilor art. 11 din Codul fiscal și art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dar această măsură nu este „întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”, se bazează pe informațiile din diferite baze de date și pe suspiciuni, dar fără să aibă la bază cel puțin o inspecție sau un control încrucișat la furnizorul în cauză.

Din analiza deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată contestată, se reține că în aceasta motivul de fapt este prezentat foarte sintetic, astfel: „... contribuabilul nu a fost în măsură să justifice beneficierea de prestarea efectivă a serviciilor și de utilizarea bunurilor facturate de SC Y SRL.”, contrar OMFP nr.972/2006 potrivit căruia la motivul de fapt „se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale”.

Cele reținute în conținutul prezentei decizii cu privire la deductibilitatea cheltuielilor se referă și la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în sumă de ... lei.

Având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, se rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză întemeiată asupra realității și necesității prestării serviciilor și bunurilor facturate de către SC Y SRL, motivele invocate nu sunt în toate cazurile întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Din documentele aflate în dosarul cauzei nici organul de soluționare a contestației nu poate să se pronunțe asupra situației de fapt fiscale.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,*

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2009 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală pentru impozitul pe profit în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

**2. Referitor la obligațiile suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra acestor obligații fiscale, în condițiile în care din dosarul cauzei nu se rezultă concret dacă lucrările efectuate la releuri sunt cheltuieli deductibile direct sau se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării .**

**În fapt**, SC Z SRL a efectuat diferite lucrări la cele 8 releuri de internet pentru SC X SRL, în valoare totală de ... lei, pentru care s-a emis facturile nr.../2008, .../2008, conform devizelor anexate.

Aceste lucrări au fost contabilizate la cheltuieli cu prestări de servicii, organul de inspecție fiscală a considerat, că aceste lucrări facturate reprezintă investițiile aferente releurilor din cele 8 locații, iar prin trecerea lor pe cheltuieli (628-401) a fost diminuat neadecvat profitul impozabil al anului 2008, făcând referire la prevederilor alin. (1) al art. 24 din Codul fiscal, conform căroră: „Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”, aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere, stabilind o bază impozabilă suplimentară de ... lei, la care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

SC X SRL pentru susținerea contestației a prezentat devizele lucrărilor și fotografiile acestora, considerând, că echipa de control a apreciat în mod nereal și nelegal lucrările efectuate în baza contractului nr. .../2008, prin încadrarea acestor lucrări la cheltuielile care se recuperează prin amortizare conform art. 24 (1) din Legea nr. 571/2003.

Contestatară precizează, că prin lucrările prevăzute în contract, ca amenajare teren, montare gard, vopsire turn și montare paratrăsnet, nu s-au îmbunătățit în nici un fel funcționarea releurilor de retransmisie. Amenajarea terenului s-a impus pentru facilitarea accesului operatorilor pentru diferite intervenții, iar celelalte trei categorii de lucrări (gard, vopsit și paratrăsnet) servesc exclusiv protecției obiectivului.

**În drept**, amortizarea fiscală este reglementată de art. 24 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

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

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

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor; [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]"

Conform prevederilor legale mai sus citate se reține ca cheltuielile cu achiziționarea mijloacelor fixe, din punct de vedere fiscal, se recuperează prin deducerea amortizării aferente.

Organul de inspecție fiscală a considerat lucrările efectuate la relee de transmisie ca investiții la mijloacele fixe existente, dar fără să facă precizarea concretă, ca prin aceste lucrări efectuate valoarea cărui mijloc fix existent a fost majorată cu consecința obținerii de beneficii viitoare. Mai mult, din devizele anexate la facturi se rezultă, că nu toate lucrările efectuate sunt de natură să majoreze valoarea mijlocului fix existent (vopsire), sau sunt mijloace separate, fără să constituie mijloace fixe (paratrăsnit). Din devizele anexate se rezultă, că eventual gardul de protecție constituie mijloc fix.

Având în vedere cele reținute la acest capăt de cerere, se rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză întemeiată cu privire la încadrarea lucrărilor în cauză în categoria mijloacelor fixe, neținând cont de prevederile cu privire la definiția mijlocului fix, din documentele aflate în dosarul cauzei nici organul de soluționare a contestației nu poate să se pronunțe asupra situației de fapt.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

se va desființa decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2009 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru impozitul pe profit în suma de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au facut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont și de prevederile art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale. Se precizează, că pentru neregulile, deficiențele constatate la prestatorul- furnizorul SC Y SRL, măsurile se vor lua la societatea furnizoară și numai în urma unei inspecții fiscale, societatea contestatara nu poate fi sancționată, prin neacceptarea deductibilităților fiscale, pentru neregulile constatate la un partener, dacă operațiunile în cauză sunt reale, necesare și au legătură cu activitatea desfășurată.

**3. Referitor la majorările de întârziere** în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit contestat și în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată contestate, având în vedere ca decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitele principale și faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa decizia de impunere nr.../2009 și pentru majorări de întârziere, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

Desființarea **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată **nr.../2009**, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- ... lei impozit pe profit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozit pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a

aceleiași perioade și aceluiși tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR COORDONATOR,**