



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



**DECIZIA nr. 160/96/29.01.2013**

privind solutionarea contestatiei formulate de catre SC ... SRL inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ....

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la contestatia formulata de SC ... SRL.

SC ... SRL are domiciliul fiscal in sat ..., comuna ..., nr. 269, Jud. ..., CIF ... si nr. ORC ....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura si stampila reprezentantului legal.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP ....

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... precum si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anularea acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele  
**MOTIVE:**

In perioada ... SC ... SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale in baza Avizului de inspectie fiscala emis in 09.07.2012, avand drept tematica verificarea

impozitului pe profit perioada 01.06.2006-31.03.2012, respectiv verificarea sumei soldurilor negative de TVA solicitate la rambursare pentru perioada 01.01.2007-31.05.2012, inspectie fiscala incheiata cu RIF nr. ..., respectiv decizia de impunere ... si decizia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Urmare actelor administrative incheiate, inspectorii fiscali au stabilit in sarcina societatii obligatii in suma de ... lei cu titlu de TVA suplimentara de plata rezultata fie prin anulara dreptului de deducere in cazul unor operatiuni, fie prin colectarea TVA ca si o obligatie suplimentara; accesorii de ... lei aferente TVA respinsa la rambursare, respectiv suma de ... lei cu titlu de impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de ... lei.

A. Referitor la invocarea unor aspecte ce tin de legalitatea actelor incheiate

**Un prim aspect** pe care petenta il aduce in atentia organului de contestatiei este cel legat de perioada care a facut obiectul verificarii reglementata prin dispozitiile art. 98 din Codul de procedura fiscala.

Petenta precizeaza ca a facut obiectul unui aviz de inspectie fiscala emis inca din faza initiala pe o perioada de 5 ani, desi conform normelor de drept, in speta art. 98 din Codul de procedura fiscala, perioada supusa verificarii trebuia sa vizeze creante fiscale nascute in ultimii 3 ani, adica perioada 2009-2011. Organul de control a aratat in analiza pe carea a facut-o in raportul de inspectie fiscala ca societatea a depus declaratii, iar din fisa pe platitor furnizata de ... rezulta ca societatea nu a avut obligatii declarate si neachitate cea ce duce, in opinia sa, la concluzia ca in fapt nu au existat motive reale de extinderea perioadei verificate de la 3 la 5 ani.

Petenta apreciaza ca in situatia data nu se poate vorbi despre identificarea pe perioada controlului a unor elemente care sa indreptateasca organul de control pentru extinderea acestuia, deoarece inca dinaintea inceperii inspectiei fiscale a fost inlaturata prezumtia de nevinovatie care ii dadea dreptul de a beneficia de art. 98 din Codul de procedura fiscala.

Contestatoarea precizeaza ca perioada fiscala supusa verificarii a fost de 5 ani fara sa i se aduca la cunostinta motivul care a determinat aceasta decizie, inainte ca organul fiscal sa vada vreun act contabil al companiei si/sau sa identifice elemente care, daca ar fi fost intalnite erau baza in luarea unei astfel de decizii conform OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevede:

„ART. 98 Perioada supusa inspectiei fiscale

(1)Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale.

Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca este identificata cel putin una dintre urmatoarele situatii:

a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declaratii fiscale in interiorul termenului de prescriptie;

c) nu au fost indeplinite obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat.”

In situatia in care actul de control fiscal (referindu-se aici atat la activitatea de control desfasurata pe fond cat si la materializarea acesteia sub aspect formal prin decizia de impunere) a fost indeplinit cu nerespectarea prevederilor legate cuprinse in norme imperative intervine sanctiunea nulitatii, chiar daca legea nu prevede in mod expres aceasta sanctiune (aflandu-ne astfel intr-un caz de nulitate virtuala). In speta, apreciaza petenta, organul de control fiscal, in mod nelegal, a stabilit perioada supusa inspectiei fiscale pe 5 ani, ceea ce in opinia petentei constituie o incalcare a procedurii de efectuare a inspectiei fiscale cu consecinte asupra a ceea ce inseamna in sine actul fiscal.

**Un al doilea aspect** se refera la termenul de prescriptie a creantelor bugetare.

Decizia de impunere emisa de catre autoritatea fiscala pentru obligatiile fiscale suplimentare de plata inscrie drept perioada fiscala verificata, pentru impozitul pe profit, perioada cuprinsa intre 01.01.2006 pana in 31.03.2012 (01.01.2006 - 31.12.2006 - perioada prescrisa), aspect care contravine dispozitiilor Codului de procedura fiscala cu privire la perioada de prescriptie.

Petenta precizeaza ca, in conformitate cu dispozitiile Codului de Procedura Fiscala, creantele nascute in anul 2006, si a caror verificare a fost dispusa prin Avizul de Inspectie Fiscala emis in anul 2012 (09.07.2012), sunt prescrise, termenul de prescriptie fiind implinit in anul 2011, adica in 5 ani din anul in care creanta fiscala s-a nascut.

Petenta apreciaza ca organul de control putea solicita verificarea documentelor contabile doar inaintea termenului de prescriptiv adica incepand cu anul 2007.

**Un alt aspect** care face ca Decizia de impunere emisa sa fie nelegala este acela legat de respectarea dispozitiilor art. 87 din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia obligatiile fiscale stabilite trebuie prezentate pentru fiecare perioada fiscala in parte, ori in decizia in cauza este prezentat un interval de 6 ani cu obligatiile cumulate, ceea ce nu respecta norma.

Petenta precizeaza ca sumele inscrise in decizia de impunere trebuie sa fie clar si concis explicate, dupa natura creantei la care se refera, pentru a facilita intelegerea sarcinii fiscale a contribuabilului, ori in Decizia in cauza, la cap. TVA, natura obligatiei este „taxa suplimentara” ceea ce nu corespunde realitatii, suma fiind formata din TVA respinsa la deducere, respectiv TVA colectata suplimentar.

Nerespectand o conditie expresa si imperativa a legii, referitoare la modul de stabilire al impunerii, organul de control a intocmit un act care nu putea lua fiinta in mod valabil.

In situatia in care actul de control fiscal a fost indeplinit cu nerespectarea prevederilor legate cuprinse in norme imperative intervine sanctiunea nulitatii. In consecinta petenta considera ca actul trebuie anulat conform urmatoarelor acte normative:

Art. 87 din Codul de procedura fiscala

„Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 43. Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe langa elementele prevazute la art. 43 alin. (2), si categoria de impozit, taxa, contributie sau alta suma datorala bugetului general consolidat, baza de impunere, precum si cuantumul acestora, pentru fiecare perioada impozabila.”

CAP. II

Prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale

Art. 91 din Codul de procedura fiscala

„Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale

Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(1) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 21, daca legea nu dispune altfel.”

B. Referitor la impozitul pe profit - motive de fond:

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru anul 2006 (in perioada prescisa fiscal in opinia petentei), societatea a inregistrat pierdere contabila in suma de ... lei, pierderea fiscala fiind egala cu aceasta.

Petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au constat deficiente in ceea ce priveste anul fiscal 2006.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2007-31.12.2007**, petenta face urmatoarele precizari:

Referitor la reintregirea bazei impozabile prin anularea dreptului de deducere pentru suma de ... lei.

Petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila la calculul profitului impozabil, printre altele (ce nu fac obiectul contestatiei), sumele inscrise in facturile emise de SC ... SRL ... in suma totala de ... lei, reprezentand lucrari agricole, fiind precizat faptul ca societatea nu a putut prezenta contractul si situatiile de lucrari sau rapoartele de activitate. Totodata se arata ca petenta nu are inregistrat in balanta de verificare productia agricola in curs sau venituri din productia realizata, nefiind astfel indeplinite conditiile de deductibilitate a acestor servicii agricole.

Organele de inspectie fiscala au refuzat deductibilitate acestor sume pe motiv ca societatea verificata nu a raportat productia agricola desi din balanta de verificare rezulta ca petenta a inregistrat venituri din exploatare in suma de ... lei, carora in mod evident le corespund si anumite cheltuieli, inclusiv cele ce fac obiectul discutiei. Asa cum a mentionat si in nota explicativa data, in acea perioada, societatea a fost detinuta de alt actionar, si nu s-a aflat sub controlul sau administrativ si contabil, motiv pentru care la momentul controlului a existat o oarecare dificultate in a explica natura operatiunii si de a prezenta toate documentele contabile. Facturile emise de catre SC ... SRL ... si puse la dispozitia inspectorilor fiscali, erau insotite de documente emise de catre Judecatoria ..., si anume Ordonanta 968/31.01.2007, respectiv Sentinta civila nr. .... Instanta a decis, asa cum se arata in aceste inscrisuri, ca facturile emise de catre SC ... SRL ..., reprezentand servicii de recoltat grau, porumb, floarea soarelui sunt efectuate in favoarea societatii ... SRL (ce avea calitate de debitoare in dosarul in cauza), si reprezinta o creanta certa, lichida si exigibila. Ca urmare, instanta obliga SC ... SRL sa recunoasca aceste cheltuieli si sa plateasca aceste facturi, prin urmare societatea avea obligatia reflectarii acestor sume in contabilitate.

In consecinta, petenta nu este de acord cu anularea dreptului de deducere pentru aceste operatiuni, consemnate in documente fiscal valabile si realizate intre doua companii, prin care una (SC ... SRL ...) realizeaza venit impozabil iar cealalta (SC ... SRL) o cheltuiala legata de obiectul activitatii sale si nu poate accepta faptul ca aceste cheltuieli au fost respinse la deductibilitate invocand art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, atata vreme cat SC ... SRL inregistreaza venituri, iar cheltuielile efectuate sunt in legatura cu activitatea economica pe care o desfasura, si mai mult, o autoritate a statului, o instanta, in judecarea acestei cauze si in urma analizarii operatiunilor, respectiv a documentelor justificative, a hotarat ca aceste servicii au fost efectuate in favoarea societatii ... SRL. Prin urmare, petenta considera ca serviciile au fost efectuate in favoare SC ... SRL, aceasta din urma nu le putea considera altfel decat cheltuieli efectuate in scopul activitatii societatii, si deci deductibile la calculul impozitului pe profit in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”.

Petenta mentioneaza ca in raportul de inspectie fiscala nu se face referire la componenta veniturilor sau alte constatari din care sa rezulte ca societatea nu a desfasurat activitate economica care sa aiba legatura cu acest tip de cheltuieli, organul fiscal s-a limitat la a arata ca societatea nu are evidentiata productia agricola obtinuta, desi tot organul fiscal arata cu un paragraf mai sus ca societatea a dat in „arenda”, exploatare aceste terenuri societatii ... SRL, caz in care aceasta este cea care ar fi trebuit sa evidentieze productia obtinuta deoarece SC ... SRL a obtinut venituri din subventiile incasate, respectiv din darea in exploatare a acestor terenuri.

Referitor la determinarea eronata a impozitului pe profit efectuat de catre organul de control dupa reintregirea bazei impozabile, cu suma de ... lei

Organele de inspectie fiscala au recunoscut pierderea fiscala aferenta anului 2006, insa la determinarea impozitului pe profit aferent anului 2007, ca urmare a reintregirii bazei impozabile, pierderea fiscala aferenta anului 2006 nu a fost dedusa.

Conform art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pierderea fiscala se recupereaza din profiturile impozabile pe 5 respectiv 7 ani dupa caz: „(1) Pierderea anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmatarii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua in ordinea inregistrarii acestora, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legate in vigoare din anul inregistrarii acestora.”

In urma recalcularii profitului impozabil organul de control a determinat o baza impozabila de ... lei dupa cum urmeaza:

Profit impozabil stabilit de unitate = ... lei

Reintregirea bazei impozabile cu = ... lei (suma necontestata)

= ... lei (suma contestata)

Total baza impozabila = ... lei

Impozit profit 16% = ... lei

Petenta precizeaza ca din calculul de mai sus rezulta ca din totalul bazei impozabile determinata de catre organul fiscal nu a fost dedusa pierderea fiscala aferenta anului 2006, in suma de ... lei si, in consecinta, impozitul determinat este eronat, conducand astfel la determinarea eronata si a accesoriilor datorate.

**Pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008**, petenta face urmatoarele precizari:

Pierderea fiscala declarata a fost de ... lei.

Pentru anul fiscal 2008 inspectorii fiscali au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei diminuand pierderea fiscala inregistrata de societate si stabilind un profit impozabil in suma de ... lei cu un impozit stabilit suplimentar de ... lei.

In luna ianuarie societatea a emis o factura catre SC ... SRL ..., in suma de ... lei, pe care a inregistrat-o eronat in contabilitate prin contul 711 atat pe debit cat si pe credit fara influenta in contul 121.

In lunile octombrie si decembrie 2008 societatea a emis catre SC ... SRL facturi de storno in total suma de ... lei reprezentand аренда cuvenita, facturi care se refera la stornarea facturii emise in ianuarie si partial alte facturi pe care le evidentiaza in contabilitate diminuand astfel profitul realizat.

Avand in vedere ca societatea nu a putut demonstra, in timpul controlului, faptul ca aceste facturi de storno au fost comunicate clientului, invocand prevederile art. 159 alin. (2) din Codul Fiscal, organul de control a reintregit baza impozabila cu suma in cauza, adica cu ... lei, odata cu reintregirea bazei impozabile si cu suma de ... lei, adica dublu, data prin adaugarea la venituri a ceea ce nu a fost recunoscut in contul de profit si a doua oara cu o suma mai mare care o include pe prima, prin nerecunoasterea facturii de storno, invocand un articol de lege care nu are legatura cu impozitul pe profit, art. 159 alin. (2) regasindu-se in capitolul de TVA, si ale carui dispozitii nu se refera la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit reglementate de art. 21 din Codul fiscal.

Petenta precizeaza ca suma de ... lei a fost cuprinsa in venituri, inasa a fost stornata de acele facturi emise in octombrie, respectiv decembrie 2008 (nerecunoscute de catre fisc) la sfarsitul anului, ceea ce a condus la o pierdere raportata de... lei.

Petenta precizeaza ca daca factura respectiva nu ar fi fost cuprinsa in venituri, respectiv in contul de profit, veniturile ar fi fost mai mici cu ... lei, adica ar fi fost de 4.183 lei, din care, daca scadea facturile de storno emise in suma de ... lei ar fi condus la o pierdere de 229.817 lei si nu la una de ... lei cat este raportat in contabilitate, ceea ce nu sustine afirmatia organului de control.

In concluzie, petenta considera eronat modul in care organul de control pune in sarcina societatii sume importante derivate din interpretarea eronata a unor documente, conducand la o baza impozabila mult peste ceea ce legal s-ar fi putut determina in acest caz, si, in consecinta, la un impozit eronat, secondat de accesorii.

Petenta mai precizeaza ca, in raportul de inspectie fiscala, inspectorii fiscali au retinut un profit impozabil aferent anului 2008 de ... lei, caruia ii corespunde un impozit de ... lei, ceea ce considera petenta ca fiind eronat deoarece impozitul pe profit aferent sumei de ... lei este de 68.892 lei, cota de impozit fiind de 16%.

**Pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009**, petenta face urmatoarele precizari:

Pentru anul 2009 organul de control a reintregit baza impozabila cu suma de ... lei, din care societatea contesta suma de ... lei, reprezentand lucrari agricole efectuate de catre societatea ... SRL, si respectiv suma de ... lei, reprezentand servicii efectuate de catre societatea .....

Fata de suma de ... lei, petenta arata ca societatea a incheiat cu ... un contract, prin care cea de-a doua s-a obligat sa presteze lucrari agricole, dat fiind faptul ca societatea ... SRL nu a detinut suficiente utilaje in dotare si nici personal calificat in acest domeniu.

Desi la data efectuarii controlului societatea nu a putut face dovada unor documente gen „situatie de lucrari” etc., totusi aceasta a inregistrat venituri din subventii agricole, productie in curs, dovada cea mai elocventa a faptului ca aceste servicii erau o necesitate si erau aferente activitatii economice.

Daca societatea nu detine propriile utilaje si nu inregistreaza cheltuieli proprii cu prelucrarea terenului agricol, petenta considera ca se pune intrebarea care sunt cheltuielile aferente productiei realizate, fiind lesne de inteles ca nu doar existenta sau inexistenta unui simplu document numit situatie de lucrari defineste faptul ca o cheltuiala este sau nu aferenta activitatii economice.

Petenta apreciaza ca concluzia trasa de organul de control, potrivit careia aceste lucrari nu sunt aferente activitatii economice, este nefondata si se bazeaza strict pe o analiza superficiala a documentelor, fiind incalcate astfel art. 6, 7 si 8 din Codul de procedura fiscala potrivit carora organul de control are obligatia ca in determinarea corecta a starii fiscale a contribuabilului sa ia in considerare toate aspectele relevante in definirea starii fiscale, si sa tina cont de intreaga conjunctura in care un eveniment sau altul s-a desfasurat.

Contestatoarea mentioneaza ca pentru a putea depasi aceste neajunsuri documentare, a luat legatura cu furnizorul in cauza si a obtinut copii ale documentelor aratand totodata ca societatea ... a fost supusa unui control fiscal, iar aceste facturi au fost recunoscute ca fiind valabile, si facand parte din baza impozabila a acesteia.

In ceea ce priveste suma de ... lei aferenta serviciilor prestate de societatea ....., petenta mentioneaza urmatoarele:

Organul de control a retinut in mod eronat in raportul de inspectie fiscala faptul ca „societatea nu a putut justifica prestarea de servicii inregistrata de societate pe cheltuieli deductibile conform NC ....., respectiv nu a prezentat contract, situatii de lucrari, rapoarte, etc., care sa fie acceptate de catre beneficiar.” Petenta mentioneaza ca a precizat si in nota explicativa data ca a prezentat traducerile autorizate ale situatiilor de lucrari pentru



justificarea serviciilor facturate de catre ....., documentatia aferenta fiind atasata contestatiei, in anexa nr. 4.

Prin urmare, petenta apreciaza ca serviciile au fost documentate, motiv pentru care cheltuiala aferenta nu poate face obiectul reincadrarii deductibilitatii conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**Pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010**, petenta face urmatoarele precizari:

Organele de control au diminuat cu suma de 223.828 lei pierderea fiscala declarata de societate.

Fata de aceasta suma cu care a fost intregita baza impozabila, societatea contesta suma de ... lei reprezentand cheltuieli agricole facturate de catre SC..... SRL si pentru care organul fiscal a refuzat deductibilitatea din motivele explicate deja la anul 2007.

Considerand ca argumente valabile cele expuse la perioada 01.01.2007-31.12.2007, speta fiind aceeași, petenta solicita sa se ia in considerare determinarea eronata a pierderii contabile/fiscale cu aceasta suma si, in consecinta, recunoasterea deductibilitatii acestor cheltuieli. In acest sens, petenta mai precizeaza ca pentru aceasta suma societatea a obtinut confirmarea executarii lucrarilor agricole ce au facut obiectul acestor decontari.

De asemenea, societatea contesta si suma de ... lei, reprezentand servicii refacturate de catre ..... in luna februarie 2010 fata de care organul de control retine in raportul de inspectie fiscala urmatoarele: „organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea deductibilitatii cheltuielii in suma de ... lei, conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003.” Fata de aceasta constatare a organelor de control, petenta precizeaza ca nu a inregistrat in evidentele sale contabile aceasta suma pe cheltuieli asa cum rezulta din registrul jurnal aferent lunii februarie 2010, anexat la prezenta contestatie, si ca atare nu poate fi considerata cheltuiala nedeductibila.

In fapt, petenta precizeaza ca in anul 2009 a inregistrat nota contabila nr. ...., reprezentand cheltuiala in suma de ... lei cu serviciile prestate de catre ....., servicii pentru care ..... a emis o factura abia in februarie 2010, motivatia societatii pentru aceasta nota contabila fiind aceea de a respecta reglementarile contabile, potrivit carora cheltuiala se reflecta in perioada la care aceasta se refera si anume anul 2009. Deoarece la acel moment nu s-a primit factura, cheltuiala s-a inregistrat in contrapartida cu contul 408 „Furnizori-facturi nesoșite”, asa cum rezulta din registrul jurnal aferent lunii decembrie 2009, anexat la contestatie.

In luna februarie 2010, odata cu primirea facturii, SC ... SRL a inregistrat in evidentele contabile datoria fata de furnizorul (contul 401) ..... in suma de ... lei, in contrapartida folosind contul 408 "Furnizori -facturi nesoșite", fara a mai reflecta pe cheltuieli vreo suma. Deci suma de ... lei nu a fost inregistrata in

luna februarie 2010 pe cheltuieli, prin urmare organul de control fiscal nu avea motiv sa refuze deductibilitatea acestei sume de la calculul impozitului pe profit, intrucat nefiind inregistrata pe cheltuieli, nu a avut impact asupra calculului impozitului pe profit.

Pentru considerentele de mai sus, petenta considera ca, avand in vedere ca aceasta suma nu a facut parte din cheltuielile reflectate de catre societate, luate in calcul la impozitul pe profit, nu poate fi considerata nedeductibila fiscal si nu poate creste nivelul cheltuielilor nedeductibile.

**Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010**, petenta face urmatoarele precizari:

In perioada mentionata, societatea a inregistrat o pierdere de ... lei care a fost diminuata de catre organul de control cu suma de ... lei, ajungand astfel la un profit fiscal de ... lei, dar pentru care nu datoreaza impozit, fiind dedusa pierderea aferenta perioadei fiscale 01.01.2010-30.09.2010.

Fata de suma cu care a fost reintregita baza impozabila (... lei) societatea contesta urmatoarele sume:

- ... lei facturi ... SRL ...;
- ... lei facturi emise de SC ... SRL reprezentand servicii de marketing-consultanta;
- ... lei facturi emise de SC ... SRL Secuieni reprezentand penalitati contractuale datorita diferentelor cantitative si calitative.

Diferenta de ... lei (... lei- ... lei) sunt cheltuieli nedeductibile recunoscute de societate si inscrise ca atare in balanta de verificare.

Suma de ... lei reprezinta facturi pentru lucrarile agricole executate de catre SC ... SRL ..., avand acelasi regim ca si cele prezentate la anii anteriori. Petenta precizeaza ca suma s-a documentat inclusiv cu raport de activitate, desi asa cum a aratat, legatura acestei cheltuieli cu activitatea companiei rezida din analiza activitatii si a rezultatelor obtinute de catre aceasta.

Petenta precizeaza ca suma de ... lei reprezinta penalitati contractuale datorate unui partener roman si conform Codului Fiscal - art. 21 coroborat cu Normele de aplicare ale Codului Fiscal, reprezinta cheltuiala deductibila, fiind totodata venit impozabil pentru societatea care a emis factura. Analiza facuta de catre autoritatea fiscala pe aceasta speta este in afara cauzei acestei facturi, care asa cum a aratat (anexata in copie) reprezinta penalitati si a caror deductibilitate este data de art. 21 din Codul Fiscal, fara vreo alta conditie suplimentara. In mod evident intotdeauna la baza unor penalitati sta un motiv, care in cazul de fata consta in pierderi de greutate datorita umiditatii produselor si/sau diferente cantitative receptionate. Indiferent care ar fi motivul acestor penalitati, atata vreme cat intre acesti parteneri a existat un contract, au fost derulate activitati comerciale care pot conduce si la penalitati, iar SC ... SRL Secuieni a emis o

factura impozabila din punctul sau de vedere, refuzul organului de control de a accepta deductibilitatea acestor sume este un abuz si o incalcare a dispozitiilor legii, avand in vedere prevederile urmatoarelor acte normative:

ART. 21 Codul fiscal

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

Norme metodologice:

„23. In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele:

d) dobanzile si daunele-interese stabilite in cadrul contractelor economice incheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe masura inregistrarii lor”

Asadar, petenta considera ca suma de ... lei reprezentand penalitati contractuale nu poate reduce pierderea fiscala de recuperat.

Suma de ... lei reprezentand servicii de consultanta, in fapt servicii de personal, caserie, control contabil, verificare factica a activelor etc., a fost complet si integral justificata atat cu situatii de lucrari cat si cu contract, dupa cum arata si inspectorii fiscali in actul incheiat. Petenta mentioneaza ca, dupa o apreciere absolut subiectiva si care nu are temei legal, inspectorii fiscali, bazandu-se in exclusivitate pe o parere personala, au ajuns la concluzia ca datorita faptului ca societatea a angajat anumite servicii si cu alt furnizor din acelasi domeniu aceste cheltuieli nu erau necesare activitatii economice.

Petenta mentioneaza ca politica de dezvoltare in cadrul unei companii apartine acesteia, iar comandarea unor servicii prin care compania se asigura de bunul mers al activitatii sau alte servicii pe care le considera necesare, este in exclusivitate decizia acestuia.

Organul fiscal a retinut ca in cadrul serviciilor de personal compania nu a angajat lunar personal, iar serviciile de personal nu rezida doar din activitati de angajare personal, si nu toate activitatile de recrutare personal se soldeaza cu un angajament.

Avand in vedere argumentele expuse petenta solicita sa se aiba in vedere ca aceste cheltuieli au fost destinate activitatii economice, fiind justificate integral inclusiv cu devize de lucrari.

**Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011**, petenta face urmatoarele precizari:

Suplimentar fata de cheltuielile nedeductibile recunoscute de societate, organul de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare in suma de ... lei, diminuand astfel pierderea fiscala a companiei.

Astfel, inspectorii fiscali au constatat ca in luna martie 2011 SC ... SRL s-a aprovizionat de la societatea ... SRL ..., cu o cantitate de ingrasaminte pentru care a prezentat facturi pentru care „societatea prezinta avize in vederea

justificarii modului in care a efectuat transportul, cu exceptia a doua facturi, .../30.03.2012, respectiv .../09.03.2012, in suma totala de ... lei, pentru care nu sunt prezentate avizele de expeditie pentru toata cantitatea transportata, astfel suma de ... lei care corespunde unei cantitati de ingrasamant de 66,5 tone nu este justificata cu avize de expeditie" si „societatea nu poate dovedi realitatea fenomenului economic", si in consecinta suma in discutie devine nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Fata de aceasta, petenta precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au analizat productia, nu au solicitat bonuri de consum pe aceste cantitati raportat la suprafetele cultivate, nu au studiat raportul de productie, nu au analizat gestiunea, reducandu-se totul la existenta sau inexistenta acelor avize de expeditie, pe care legea fiscala nu le cere drept imperative in justificarea unui consum (ar fi absurd de vreme ce o marfa poate circula si pe baza de factura, nu numai pe baza de aviz de expeditie). Cu alte cuvinte nu se verifica nimic din ceea ce inseamna costuri ale productiei obtinute, ci plecandu-se de la premisa ca societatea este pusa pe furt se verifica capacitatea mijloacelor de transport si alte asemenea, iar dupa ce se constata ca a existat si capacitate de transport si facturi si avize de expeditie pentru majoritatea cantitatii, totusi, fara nicio legatura cu cerintele legii, raportat la deducerea sau nu a unei cheltuieli, se conchide in mod aberant ca aceste cheltuieli nu reprezinta realitatii economice ale societati.

Petenta precizeaza ca realitatea economica este sustinuta de suprafetele cultivate, de productia obtinuta, de faptul ca societatea recunoaste in contabilitate aceste stocuri si ulterior le raporteaza in productie neterminata versus produs finit, facand parte din cheltuielile necesare determinarii costului de produs si, in opinia sa, aceste fenomene trebuiau analizate in determinarea realitatii fenomenului economic de „aprovizionare cu ingrasaminte" de catre o societate al carui obiect de activitate il reprezinta agricultura.

Contestatoarea sustine ca daca inspectorii au avut anumite suspiciuni raportat la aceste aprovizionari aveau la indemana sa solicite o verificare incrucisata si sa se convinga de realitatea fenomenului, conform prevederilor urmatoarelor acte normative:

Art. 11 din Codul Fiscal potrivit caruia:

(1) „La stabilitatea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei." Aceasta prevedere legala, considera contestatoarea, nu da dreptul inspectorilor fiscali sa abuzeze de lege si pe consideratii personale sa reclasifice o tranzactie solicitand documente irelevante. Petenta precizeaza ca avizul de expeditie este un document de transport si atat, acesta poate lipsi in situatia in care marfa este

insotita de factura, si oricum, atata vreme cat aceasta a fost receptionata, data in consum si recunoscuta de companie drept cost de productie, nimic nu sustine concluzia inspectorilor fiscali.

Petenta sustine ca aprovizionarea de catre o societate de agricultura a unei cantitati de ingrasamant (nu de bunuri in afara obiectului sau de activitate) nu poate fi considerata ca fiind lipsita de scop economic, in conditiile in care cele doua parti nu sunt parti afiliate, reprezinta pret de piata obiectiv si face parte din costul de productie a culturilor.

Asadar, raportat la aceasta cheltuiala petenta solicita in conformitate cu art. 21 alin. (1) din Codul fiscal sa se considere deductibilitatea fiscala a sumei de ... lei, iar raportat la aceasta sa se dispuna recalcularea si reintregirea pierderii fiscale diminuata fara temei legal.

O alta suma considerata de catre inspectorii fiscali nedeductibila a fost suma de ... lei, care reprezinta in fapt servicii justificate integral cu documente (dupa cum arata si organul de control) servicii executate de SC ... SRL, si fata de care, fara niciun argument legal, bazandu-se strict pe consideratii personale, inspectorii le-au considerat nefiind necesare.

Necesitatea efectuarii unui serviciu nu este lasata la aprecierea tertilor intr-o afacere, nici macar la aprecierea organului de control, care nu poate decide dincolo de ceea ce norma fiscala ii permite. Atata vreme cat aceste servicii au fost justificate integral, lucru recunoscut, legalitatea serviciului si necesitatea acestuia a fost dovedita.

Raportat la aceasta, petenta solicita recalcularea pierderii fiscale si cu aceasta suma de ... lei.

Cu privire la suma de... lei - facturi M.... SRL, inspectorii au refuzat deductibilitatea acestor sume pe motiv ca societatea a incheiat raporturile contractuale cu aceasta companie si a facturat in continuare servicii contabile, desi contractul incetase de drept.

Raportat la acest aspect, petenta precizeaza ca desi societatea a incheiat un contract nou pentru servicii contabile cu o alta companie, totusi pana la auditarea situatiilor financiare ceruta de grup pana in aprilie 2012, societatea M.... SRL a acordat sprijin in lamurirea unor aspecte de contabilitate pe care doar acesta le putea face, fiind la dispozitia auditorului, respectiv a noului colaborator.

Pentru activitatea depusa suplimentar pana la definitivarea auditului, respectiv preluarea activitatii de catre noul colaborator, societatea M.... SRL, a efectuat ore suplimentare.

Pe de alta parte rezilierea contractului cu M....s SRL a fost din initiativa companiei, iar contractul intre cele doua parti prevede drept despagubire plata contractului pe o perioada de 3 luni, timp in care si societatea M....s SRL era obligata la prestarea serviciilor care se impuneau.

In concluzie, raportat la anul 2011, petenta considera ca suma de .... lei (formata din... lei + ... lei + ... lei) din totalul sumei de ... lei a fost dedusa eronat

din pierderea fiscală a companiei, motiv pentru care solicită recalcularea pierderii fiscale admitând deductibilitatea acestei sume.

**Pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012**, petenta face următoarele precizări:

Constatarile anului 2012 releva în speta aceleași probleme ca și în anul 2011, respectiv facturile emise de către SC M.... SRL în suma totală de ... lei, considerate nedeductibile fiscal.

Petenta consideră ca explicațiile cu privire la aceste sume au fost date și în baza contractului încheiat, a faptului că serviciile au fost efectuate în fapt și justificate, ca erau necesare dat fiind cerința de auditare și transfer a contractului solicită admiterea deductibilității și pe cale de consecință recalcularea pierderii aferente anului 2012.

*Sinteza celor prezentate în contestație cu privire la impozitul pe profit*

Anul fiscal	Baza impozabilă stabilită suplimentar	Baza impozabilă contestată	Impozit suplimentar	Impozit Contestat *)	Baza legală
2006	0	0	0	0	-
2007	....	...	...	...	Art 21 CF;art j 26CF-nu a fost dedusa pierderea
2008	...	...	...	...	Art. 138 CF-art.19CF
2009	...	295.574	23.341	23.341	Art. 21 CF
2010-I-	241.638	174.530	0	0	Art. 21CF
2010-II-	...	...	0	0	Art. 21 CF
2011	...	....	0	0	Art. 21
2012	...	...	0	0	Art. 21
Total sume	2.098.265	1.112.937	...	...	

\*) Suma aferentă impozitului pe profit a fost contestată în întregime, având în vedere că impozitul pe profit se calculează cumulativ pe an, și ținând cont de pierderile contabile (atât de cele din perioada curentă cât și cele reportate din anii preceșenți), dacă acestea există.

*B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată - motive de fond:*

*B1. Referitor la TVA deductibilă*

Cadrul legislativ cu privire la operațiunile invocate de organele de inspecție fiscală a fost art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

„ (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;"

Din economia textului de lege prezentat rezulta ca dreptul de deducere pleaca in primul rand de la principiile fundamentale ale taxei, potrivit carora, TVA are caracter neutru, iar intr-un circuit economic aceasta trebuie sa fie aplicata la fiecare veriga doar asupra valorii adaugate astfel incat principiul evitarii dublei impuneri sa fie respectat.

Operatiunile taxabile sunt cele pentru care societatea colecteaza TVA si deduce in mod evident TVA aferent achizitiilor legate de operatiunile in cauza.

Petenta precizeaza ca are ca obiect de activitate prestarea de servicii agricole, activitate care este taxabila din punct de vedere al TVA, iar achizitiile sale ori care ar fi acestea sunt destinate acestei activitati taxabile si nu unei activitati scutite, caz in care TVA ar trebui sa faca parte din costul achizitiei.

Petenta apreciaza ca daca anumite conditii de forma nu sunt indeplinite la deducerea unei cheltuieli din punct de vedere al impozitului pe profit nu inseamna ca prin tranzitivitate TVA devine automat nedeductibila.

Fata de cele retinute de catre organul de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu a prezentat situatii de lucrari, motiv pentru care TVA in scris de catre furnizor in facturile de servicii sau achizitii de alta natura (ingrasaminte etc.) a fost respins la deducere, si care motiv se regaseste in mai multe situatii si in mai multi ani, petenta precizeaza urmatoarele:

Articolul de lege care da dreptul de deducere a taxei nu conditioneaza deducerea TVA de existenta sau inexistenta vreunui deviz - situatie de lucrari pentru care se deconteaza un eventual serviciu si nu limiteaza dreptul la deducere prin prisma altor considerente decat cele mentionate expres si anume „achizitii efectuate in scopul operatiunilor taxabile" ori petenta considera ca operatiunile desfasurate de societate sunt operatiuni taxabile, iar serviciile prestate sunt in stransa legatura cu acestea.

Petenta apreciaza ca nu exista nicio legatura a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitari ale dreptului de deducere vis- a-vis de impozitul pe profit, cu exceptia celor mentionate expres de lege (ex: depasiri ale consumurilor tehnologice normate).

In judecarea fiecarui impozit in parte, petenta precizeaza ca opozabile sunt dispozitiile prevazute de actele normative care se refera la acea categorie de impozit si nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce norma legala cere. Dispozitiile legii sunt imperative iar extinderea unor prevederi de la un capitol la altul nu poate fi facuta decat in limita in care legiuitorul a prevazut aceasta.

Astfel, petenta apreciaza ca organul fiscal nu face dovada faptului ca serviciile in discutie (in toate cazurile pe care le vom prezenta) ar fi fost decontate de catre societate in legatura cu activitati care nu dau dreptul de

deducere sau nu sunt operatiuni taxabile ci se rezuma doar la afirmatia conform careia TVA este nedeductibila deoarece societatea nu prezinta situatii de lucrari.

Petenta precizeaza ca TVA este reglementata si de o legislatie comunitara, comuna tarilor membre UE, iar cu privire la dreptul de deducere CEJ s-a pronuntat in nenumarate cazuri, pronuntand cu fermitate ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi anulat pe motive de forma, deoarece acest lucru ar insemna o abatere si incalcare a principiului neutralitatii acestui tip de taxa, ceea ce ar conduce in cele din urma la dereglari serioase in corecta aplicare a mecanismului de decontare a TVA, aratand urmatoarele:

a) Hotararea Curtii Europene din data de 21.06.2012 in cauzele conexe C-80/11 si C-142/11, arata:

„Articolul 167, articolul 168 litera (a) - articolul 178 litera (a) si articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere pentru motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata taxei pe valoarea adaugata sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si de forma prevazute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt indeplinite, iar persoana impozabila nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat.”

b) Hotararea Curtii Europene din data de 08.05.2008 in cauzele conexe C-95/07 si C-96/07, arata:

63. Intr-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil actiunilor principale, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile - Hotararea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05, Rep., p. 1-7861, punctul 31) c) Hotararea Curtii Europene din data de 21.10.2010 in cauza C-385/09, arata:

42. Pe de alta parte, Curtea s-a pronuntat, in contextul sistemului de taxare inversa, in sensul ca principiul fundamental al neutralitatii TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (Hotararea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 si C-96/07, Rep., p. 1-3457, punctul 63, si Hotararea din 30 septembrie 2010: Uszodaepito, C-392/09, nepublicata inca in Repertoriu,



punctul 39). Din moment ce administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, in calitate de destinatar al operatiunilor in cauza, este obligata la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (a se vedea Hotararile citate anterior Ecotrade, punctul 64, si Uszodaepito, punctul 40).

49. In plus, Curtea s-a pronuntat deja in sensul ca masurile pe care statele membre au posibilitatea sa le adopte in temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 in vederea colectarii in mod corect a taxei si a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie sa depaseasca ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective si nu trebuie sa pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea, prin analogie, Hotararea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 26 si jurisprudenta citata).

In concluzie, petenta considera, avand in vedere cele prezentate mai sus, ca persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, justificand acest drept pe baza de factura emisa de catre furnizor, factura in care a fost inscrisa in mod corect TVA. Petenta mai precizeaza ca reglementarile nationale, care sunt in consens cu legislatia comunitara, prevad expres conditiile de exercitare a dreptului de deducere (art. 145, 146 din Codul fiscal: detinerea unei facturi valabile emisa pentru achizitii destinate unei activitati taxabile) acestea fiind exhaustive, fara alte cerinte suplimentare.

Petenta mentioneaza ca atat din legislatia nationala cat si din cea comunitara se distinge cu forta evidentei ca legiuitorul urmareste in primul rand respectarea principiului de neutralitate a TVA si aplicarea acestuia doar asupra unei valori adaugate, eliminarea dublei impuneri in cadrul unui circuit economic, acordand dreptul de deducere pentru toate achizitiile efectuate de catre o companie, achizitii care sunt destinate unei activitati taxabile si nu scutite, pe baza unei facturi corect intocmite, factura care arata ca a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de catre furnizor a tuturor obligatiilor de a colecta si plati taxa.

Petenta apreciaza ca, faptul ca societatea detine factura pentru serviciile, aprovizionarile care fara echivoc sunt destinate acesteia si sunt in legatura cu obiectul activitatii sale, chiar daca lipsesc unele documente complementare (situatii de lucrari; avize de expeditie etc.) documente care insa nu definesc fondul problemei, este ignorat si lipsit de relevanta in aplicarea art. 145 si art. 146 din Codul Fiscal.

Asadar, petenta apreciaza ca daca la impozitul pe profit inspectorii fiscali considera nedeductibile cheltuielile efectuate de catre companie in suma totala de .... lei, TVA aferent de .... lei, reprezentand prestari de servicii agricole,

cheltuieli ce fac obiectul facturii emise de catre SC ... SRL ..., din motive ce tin fie de lipsa situatiilor de lucrari sau de neevidentierea in contabilitate a productiei agricole obtinute (aceasta fiind evidentiata in mod normal de SC ... SRL ..., suprafetele fiind „subarendate”) inspectorii fiscali refuza acest drept al deducerii TVA, desi sunt indeplinite toate prevederile legii cu privire la dreptul de deducere.

Contestatoarea considera ca inspectorii fiscali fac o confuzie intre dreptul de deducere al TVA reglementat de art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, si dreptul de deducere a cheltuielii cu impozitul pe profit, incalcand astfel principiul fundamental al TVA, potrivit caruia aceasta taxa are caracter de neutralitate, contribuabilul putand sa isi exercite dreptul de deducere, prevazut expres de art. 146 Codul fiscal, pentru orice taxa care indeplineste conditiile si cerintele de fond.

In acest sens, societatea mentioneaza ca este in posesia facturilor emise de furnizorul de servicii SC ... SRL ..., care a colectat TVA inscrisa in facturi, si a emis facturile respectand cerintele impuse de art. 155 din Codul Fiscal, iar organele de control nu au retinut deficiente de acest tip, fiind respectate astfel prevederile art. 146 din Codul Fiscal.

Petenta mai mentioneaza ca activitatea sa este o activitate taxabila, este platitoare de TVA pentru veniturile obtinute din activitatea sa, respectand astfel art. 145 din Codul Fiscal si, in plus, exista o hotarare a instantei, Ordonanta nr. 968/31.01.2007, respectiv Sentinta civila nr. ... prin care se retine ca serviciile au fost efectuate in favoarea SC ... SRL, prin urmare sunt respectate prevederile art. 145 din Codul fiscal.

Pentru toate motivele aratate, petenta considera ca are drept de deducere a TVA inscrisa in factura furnizorului, pentru suma de .... lei, refuzul organelor fiscale fiind o incalcare a dispozitiilor legate, a principiului neutralitatii taxei, conducand in cele din urma la o dubla impunere (taxare) a aceleiasi operatiuni.

In sustinerea celor afirmate, petenta a anexat la contestatie factura, respectiv hotararile Judecatoriei ....

Un alt aspect contestat se refera la faptul ca pastrand acelasi rationament potrivit caruia o cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit ar atrage dupa sine si lipsa deductibilitatii TVA pentru achizitiile efectuate, inspectorii fiscali au consemnat ca in anul 2009-2010 societatea a primit o serie de 8 facturi emise de SC ..., reprezentand prestari servicii agricole cu TVA in suma de .... lei, si fata de care SC ... SRL nu a prezentat situatie de lucrari, contract, si, pe cale de consecinta, nu indeplineste conditia deductibilitatii TVA.

Petenta precizeaza ca dispozitiile date de CEJ prin Deciziile emise prevad clar si explicit ca in respectarea aplicarii corecte a mecanismului de decontare a TVA principiul neutralitatii taxei trebuie respectat, iar

respectarea acestuia impune dreptul de deducere al unei TVA inscrisa intr-o factura, fara alte conditionari de alte elemente care nu au legatura cu dreptul de deducere nascut odata cu exigibilitatea taxei inscrisa intr-un document, nerespectarea acestuia conducand la o dubla impunere, ceea ce in respectarea aplicarii corecte a TVA trebuie evitat:

"Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) si articolul 273 din Directiva 2006/CEE/1J2 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere (...) sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, (...)”.

Societatea sustine ca a angajat aceste servicii in interesul activitatii sale taxabile (livrarea bunurilor societatii este purtatoare de TVA, detine documente prevazute expres de art. 146 din Codul fiscal, in speta factura, care da dreptul incontestabil la deducerea TVA inscrisa in aceasta, a existat o exigibilitate a acestei taxe iar furnizorul prestator a colectat TVA, ceea ce da nastere la dreptul de deducere a taxei, respectandu-se astfel principiul neutralitati, desi in justificarea dreptului de deducere nu se impune prezentarea de documente suplimentare gen situatie de lucrari, societatea a reusit sa obtina o copie duplicata a acestora de la partenerul sau, documente atasate la prezenta contestatie.

O alta constatare a organului de control cu privire la dreptul de deducere a TVA se refera la facturile de servicii emise de societatea mama SC ..... Germania, servicii pentru care organul de control considera ca nu se face dovada utilizarii in scopul operatiunilor taxabile, si ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate, motiv pentru care nu acorda dreptul de deducere, insa nu se anuleaza si taxa colectata prin mecanismul taxarii inverse.

Suma TVA deductibila aferenta acestor facturi, asa cum retine organul de control, a fost de .... lei pentru anul 2009 si .... lei in anul 2010. Total suma - .... lei.

Cu privire la suma de .... lei pentru anul 2009, petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala a judecat eronat in sensul ca este vorba nu de o factura, ci de o nota contabila nr. ...., prin care societatea a reflectat in contabilitate, conform reglementarilor contabile si contractul incheiat intre parti, cheltuiala cu serviciile prestate in perioada la care acestea se refera si anume anul 2009, cheltuiala pentru care la acel moment nu s-a primit factura, motiv pentru care s-a inregistrat in contrapartida cu contul 408 „Furnizori-facturi nesosite”, fara a aplica taxarea inversa. Faptul ca nu a fost efectuata inregistrarea 4426 - 4427 rezultata atat din registrul jurnal al lunii decembrie 2009, cat si din decontul de TVA aferent lunii decembrie 2009, anexate la prezenta contestatie. Societatea nu a inscris nicio suma la rd. 6, respectiv rd. 17 din decontul de taxa "Bunuri si servicii achizitionate pentru care beneficiarul din Romania este obligat

la plata TVA (taxare inversa)". De asemenea societatea nu a declarat nici in formularul 390 VIES aferent trim. IV 2009 vreo achizitie intracomunitara servicii.

Petenta precizeaza ca intreaga suma aferenta TVA deductibila inscrisa in jurnale, respectiv decontul de taxa, ca fiind TVA dedusa de societate in luna decembrie 2009, rezultata atat din operatiuni interne cat si externe, este de .... lei. Prin urmare, petenta apreciaza ca nu se putea retine ca societatea ar fi evidential doar din operatiunea cu ..... TVA deductibil in suma de .... lei.

Contestatoarea mentioneaza ca factura aferenta prestarilor de servicii a fost primita ulterior, purtand data de februarie 2010, a fost declarata si evidentiata de catre societate in mod corect in evidentele contabile si in declaratiile fiscale aferente lunii februarie 2010, asa cum rezultata din documentele justificative anexate la prezenta contestatie.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a precizat ca „societatea aplica prevederile art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 act. si evidentiaza taxa atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata", dar petenta sustine ca din documentele contabile justificative si din declaratiile fiscale aferente lunii decembrie 2009 reiese foarte clar si fara echivoc ca societatea nu a evidenciat nici taxa deductibila si nici taxa colectata aferenta acestei operatiuni.

Mai mult, petenta sustine ca organul de control a refuzat acordarea deductibilitatii pentru TVA de .... lei, suma ce rezulta prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile de ... lei, ori in 2009 cota de TVA era de 19% potrivit prevederilor art. 140 din Legea nr. 571/2003 in vigoare la acea data, cota de TVA de 24% fiind aplicabila incepand cu 01 iulie 2010.

Pentru toate considerentele de mai sus, petenta solicita anulara constatarilor potrivit carora societatea a fost decazuta din dreptul sau de a deduce TVA prin mecanismul taxarii inverse, pentru suma de .... lei intrucat aceasta suma nu a marit TVA de recuperat reflectata de catre societate.

Cu privire la TVA in suma de .... lei aferenta facturii emisa de ....., petenta precizeaza ca in luna februarie 2010 premisa de la care se pleaca in aceasta speta este una eronata fundamental, taxarea inversa nu poate sa functioneze doar intr-un sens, si doar ca si TVA colectata, dreptul de deducere se naste concomitent cu exigibilitatea taxei, cele doua se presupun si nu se exclud.

Petenta precizeaza ca in mecanismul de decontare a taxei aceasta operatiune este numita autolichidarea taxei, deoarece atat „obligatia" colectarii cat si dreptul de deducere se naste simultan, neexistand in fapt o plata sau o deducere fara o exigibilitate.

In opinia sa acest mecanism de taxare inversa nu este inteles suficient, iar aplicarea lui in aceasta modalitate conduce la o incalcare a principiului de neutralitate a taxei ceea ce legislatia comuna in domeniul TVA nu permite.

Contestatoarea mentioneaza ca mecanismul taxarii inverse este menit sa simplifice plata taxei si - astfel - sa optimizeze colectarea creantelor.

In acceptiunea legislatiei nationale, in speta Normele de aplicare ale Codului fiscal, mecanismul de taxare inversa este de fapt procedeul de autolichidare a taxei.

Petenta mentioneaza ca pct. 82 (3) din Normele de aplicare ale Codului fiscal date in aplicarea art. 161 din Codul Fiscal prevad:

„Inregistrarea taxei de catre cumparator atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata. Colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei catre furnizor/prestator. Prevederile acestui aliniat sunt valabile pentru orice alte situatii in care se aplica taxare inversa.”, iar potrivit alin. (1) al art. 157 din Codul fiscal, orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156<sup>(2)</sup>.

La aliniatul (2) al art. 157 din Codul Fiscal se precizeaza ca, prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila va evidentia in decontul prevazut la art. 156<sup>(2)</sup> din Codul fiscal, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, stabilite si in conditiile stabilite la art. 145 - art. 147 (1) taxa aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 din Codul fiscal.

In contextul prevederilor legale redade anterior, petenta considera ca trebuie avut in vedere ca nu este vorba de o plata efectiva a taxei aferente achizitiilor intracomunitare de servicii pentru care locul impunerii este in Romania, ci doar de evidentierea taxei aferente achizitiilor intracomunitare de servicii in decontul prevazut la art. 156 (2), atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila.

Intrucat de la data aderarii, prin Tratatul de aderare, Romania s-a obligat printre altele, sa respecte deciziile emise de Curtea Europeana de Justitie, petenta considera relevante prevederile Hotararii Curtii Europene de Justitie in cazul C-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, din continutul acesteia retinandu-se urmatoarele:

- In situatia nerespectarii, pe de o parte, a obligatiilor care rezulta din formalitatile stabilite prin reglementarea nationala privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse si, pe de alta parte, a obligatiilor contabile, precum si a celor privind declaratiile (denumita „nerespectarea obligatiilor contabile”), este necesar a se examina daca o astfel de nerespectare poate fi in mod valabil sanctionata cu refuzul dreptului de deducere in situatia aplicarii taxarii inverse.

- In ceea ce priveste obligatiile care decurg din articolul 18 aliniatul (1) litera (d) din a sasea Directiva, desi este adevarat ca aceasta dispozitie permite statelor membre sa stabileasca formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse, nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu ar putea sa o priveze de dreptul sau de deducere.

Asadar, petenta apreciaza ca din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil operatiunilor respective, conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal (acestea fiind achizitii de servicii intracomunitare pentru care taxarea are loc la beneficiar) principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii de servicii sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre societate.

In acest sens s-a pronuntat si Hotararea Curtii Europene din data de 08.05.2008 in cauzele conexe C-95/07 si C-96/07.

In acest mecanism de aplicare a taxarii inverse, colectarea TVA este echivalata cu plata taxei, ori acest fapt confera dreptul contribuabilului de a-si deduce ceea ce „a platit” in cazul de fata ceea ce a colectat prin mecanismul de autolichidare al taxei conform art. 157 din Codul fiscal "(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art.150 alin.. (2)-(6)."

In concluzie, petenta apreciaza ca daca aceste servicii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile rezulta ca SC ... SRL nici nu are obligatia taxarii din punct de vedere al TVA a acestor servicii, deoarece nefiind executate nu reprezinta in sine o achizitie intracomunitara de servicii, iar anularea taxarii facuta de catre companie nu poate fi facuta decat prin corectarea si rectificarea deconturilor de TVA in acelasi sens in care au fost facute dar cu semnul minus (4426 = 4427).

Un alt aspect contestat se refera la faptul ca organul de control refuza acordarea deductibilitatii pentru TVA in suma de ... lei, suma ce rezulta prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile de ... lei, ori in februarie 2010 cota de TVA era de 19% potrivit prevederilor art. 140 din Legea nr. 571/2003 in vigoare la acea data. Cota de TVA de 24% este aplicabila incepand cu 01 iulie 2010. Petenta precizeaza ca organul de control a retinut in mod eronat aceasta suma de .... lei, in pofida faptului ca societatea a reflectat in mod corect in evidentele contabile si in declaratiile fiscale TVA aferenta in suma de ... lei.

Pentru aceste considerente, petenta solicita anularea constatarilor potrivit carora societatea este decazuta din dreptul sau de a deduce TVA inregistrat in Decontul de taxa prin mecanismul taxarii inverse, pentru suma de .... lei, aceasta cauza neavand nicio legatura cu admiterea la deductibilitate a cheltuielilor pentru determinarea impozitului pe profit.

Mai mult, petenta sustine ca societatea nu a dedus nicio taxa, a utilizat doar metoda de autolichidare a taxei, care da dreptul companiei ca odata cu TVA colectat sa inregistreze in decontul de TVA si TVA deductibil. Astfel, acest mecanism de decontare a TVA prin metoda taxarii inverse nu are impact asupra TVA de plata sau de rambursat. Petenta considera ca daca aceasta formula a fost sau nu inregistrata si evidentiata in decontul de TVA, nu atrage masuri de sanctionare a dreptului de deducere, iar acest aspect a fost clarificat inclusiv in legislatia nationala la art. 146 care prevede: „(4) Pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii pentru care persoana impozabila, care este inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligata la plata taxei prin mecanismul taxarii inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) si art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei in situatia in care obligatiile prevazute la art. 157 alin. (2) sau, dupa caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost indeplinite, dar achizitiile sunt destinate operatiunilor cu drept de deducere conform art. 145 -147 din Codul fiscal si persoana respectiva detine un document care corespunde cerintelor prevazute la art. 146 din Codul fiscal.” In acest sens a fost pronuntata hotararea Curtii Europene de Justitie in cauzele conexate C-95/07 si C-96/07.

Un alt aspect contestat se refera la faptul ca organul fiscal a retinut ca fiind cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit, motivele de fapt fiind aceleasi cu cele din capitolul de impozit pe profit si care se rezuma in general la lipsa situatiilor de lucrari, lipsa avizului de expeditie sau la faptul ca serviciile nu au fost necesare desi pentru cele din urma au existat inclusiv situatii de lucrari.

Petenta mentioneaza ca inspectorii fiscali au refuzat dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei din factura emisa de catre SC ... SRL, reprezentand diferente cantitative, pierderi de umiditate etc. fara precizarea motivului de fapt, fiind redade urmatoarele „SC ... SRL are calitate de client intreaga productie agricola pe anul 2010, este livrata... livrarea se face direct de pe teren...,Avand in vedere cele prezentate, nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de art. 145 (2) a”.

Contestatoarea apreciaza ca nu se poate desprinde motivul de fapt al acestei masuri de a refuza dreptul de deducere fata de o operatiune care a fost adresata societatii de un partener cu care aceasta are multiple relatii economice si pentru care societatea detine documente prevazute de lege. Faptul ca societatea Agrorom are si calitate de client, sau livrarea se face direct de pe teren, nu sunt

elemente care sa atraga anularea dreptului de deducere a TVA inscrisa intr-o factura.

Petenta mai precizeaza ca operatiunile dintre cele doua companii au existat, dupa cum precizeaza si organul de control, au existat si livrari, fata de care societatile si-au regularizat diferentele, pentru care s-au emis facturi cu respectarea legii.

Referitor la facturile emise de ... - valoare TVA ... lei, petenta precizeaza ca dreptul societatii de a deduce TVA inscris in facturi valabile pentru servicii, pentru care prezinta pe langa facturi si devize, contracte etc., a fost refuzat pe motiv ca inspectorii au considerat ca aceste servicii nu erau necesare societatii.

Contestatoarea mentioneaza ca a aratat si la capitolul de impozit pe profit ca organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa se limiteze la ceea ce este suficient in aplicarea corecta a legii si nu sa faca aprecieri personale cu privire la necesitatea angajarii sau nu a unor servicii, lucrari, aprovizionari etc. asupra carora doar compania poate decide, indiferent daca este una de stat sau privata.

Referitor la facturile emise de catre SC ... SRL avand drept obiect aprovizionarea cu ingrasamant - valoare TVA ... lei, petenta precizeaza ca si in acest caz inspectorii au redat exact motivele de la capitolul impozit pe profit, adica pentru lipsa avizului pentru toata cantitatea aprovizionata au refuzat dreptul de deducere a TVA pe un temei nejustificat - art. 11 din Codul Fiscal care nu are nici o legatura cu TVA .

In concluzie, petenta apreciaza ca temeiul legal invocat este eronat, masura dispusa incalca prevederile art. 145 si 146 din Codul fiscal, ignorand probe, in speta facturile emise cu legalitate, iar principiul neutralitatii taxei este incalcat si refuzul de a accepta deducerea TVA reprezinta o dubla impunere fara temei legal.

Referitor la factura emisa de ... - valoare TVA ... lei, petenta precizeaza ca factura despre care se face vorba este o factura proforma (si nu de avans), practic este o instiintare de plata care insa nu a fost achitata, desi a fost inregistrata in contabilitate cat si in evidentele operative ale TVA, aplicandu-i-se taxarea inversa.

Aceasta factura a fost eronat trecuta pe costuri, motiv pentru care nici nu a fost contestata reintregirea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit.

Petenta mentioneaza ca factura a fost inregistrata in evidentele operative din eroare, nu a afectat TVA de plata sau de rambursat in vreun fel deoarece pentru aceasta factura s-a facut taxare inversa.

Ulterior, compania s-a aprovizionat de la societatea in cauza cu bunuri (in speta ingrasaminte) si a declarat AIC pentru care a efectuat taxare inversa pentru intreaga suma (de asemenea fara efect in TVA de plata sau de incasat)



fara sa reduca valoarea acesteia cu factura declarata initial (considerata de avans in mod eronat).

Avand in vedere cele prezentate, petenta apreciaza ca in mod normal trebuie corectata prin stornarea inregistrarii atat din evidentele operative cat si din contabilitate, fiind inlocuita de fapt de facturile care stau la baza AIC si pentru care societatea a efectuat taxarea inversa si detine dovezi (facturi, receptii, CMR).

Astfel, nici taxarea eronata a acestei facturi si nici omiterca taxarii ei nu sunt motive care sa conduca la incalcarea obligatiilor fiscale ale companiei printr-o tehnica fortata de colectare a TVA. Taxarea inversa, corect sau eronat facuta nu are impact material la TVA, ca atare nu poate atrage consecinte fiscale de natura celor mentionate „refuzul dreptului de deducere” dintr-o formula contabila.

Petenta mai precizeaza ca daca aceasta ar fi fost o factura de plata in avans a unui bun care urmeaza sa fie achizitionat intracomunitar, operatiunea ar fi trebuit asimilata unei achizitii intracomunitare si s-ar fi taxat la beneficiar prin mecanismul taxarii inverse, care nu poate functiona doar prin aplicarea 4427, presupunand si deducerea implicita a taxei deductibile, adica 4426.

In concluzie, petenta considera ca in conformitate cu pct. 46 alin. (4) din Normele metodologice date in aplicarea art. 146 din Codul Fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere din formula de aplicare a taxarii inverse in situatia in care anumite obligatii nu au fost indeplinite, subintelegandu-se prin aceasta ca nici in situatia in care din eroare s-a inregistrat un TVA deductibil = TVA colectata (fara a afecta soldul conturilor de TVA) nu se poate sa se anuleze doar o parte a acestei formule.

Referitor la facturile emise de catre SC ... ..., SC ... SRL, respectiv SC M.... SRL, TVA deductibila... lei + ... lei + ... lei, motivul de fapt invocat de inspectorii fiscali in anulara dreptului de deducere a TVA este acelasi ca si in celelalte cazuri - societatea nu prezinta situatii de lucrari - contracte, fara nicio analiza suplimentara.

Petenta mentioneaza ca o astfel de practica este condamnata de catre CEJ iar in acest sens a fost pronuntata o Decizie, fara insa a mai readuce toate argumentele pentru care aceasta masura reprezinta o abatere de la ceea ce presupune corecta aplicare a legislatiei cu privire la TVA inclusiv a respectarii principiului neutralitatii taxei, argumente care au fost expuse.

Hotararea Curtii Europene din data de 21.06.2012 in cauzele conexe C-80/11 si C-142/11 prevede: „Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) si articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere pentru motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca

dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata taxei pe valoarea adaugata sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si de forma prevazute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt indeplinite, iar persoana impozabila nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat."

Sinteza celor contestate cu privire la refuzul organului de control de a acorda dreptul deducerii TVA se prezinta astfel:

Anul fiscal	Suma refuzata la deducere	Suma contestata
2007	...	....
2008	...	-
2009	...	...
2010	..	...
2011	....	....
2012	...	....
TOTAL SUME	...	... I

**II.** Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit:

- impozit profit ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere impozit profit ... lei;
- penalitati de intarziere impozit profit ...;
- TVA respinsa la rambursare ... lei;
- majorari/dobanzi de intarziere TVA ... lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de SC ... SRL, rezulta urmatoarele:

SC ... SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale privind rambursarea de TVA cu control anticipat pentru perioada 01.01.2007-31.05.2012.

Urmare inspectiei fiscale partiale privind rambursarea de TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca diferentele constatate la TVA au influenta si asupra impozitului pe profit si, drept urmare, au propus extinderea inspectiei fiscale si asupra impozitului pe profit pe perioada de prescriptie.

In acest sens a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr. ... prin care perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit a fost 01.01.2006-31.03.2012.

Referitor la impozitului pe profit

**Pentru perioada fiscala 01.01.2006-31.12.2006**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a declarat corect prin declaratia cod 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la organul fiscal teritorial competent sub nr. ..., o pierdere fiscala in suma de ... lei.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2007-31.12.2007**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

Referitor la reintregirea bazei impozabile prin anularea dreptului de deducere pentru suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna octombrie 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila in contul ... „Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti” 5 facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., reprezentand prestari de servicii agricole pentru care societatea verificata, nu a putut prezenta contractul si situatiile de lucrari sau rapoartele de activitate, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca pentru a deduce cheltuielile de management, consultanta si alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii: serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract intre parti, justificarea prestatiei efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare si contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii chetuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Facturile emise de SC ... SRL ... in suma totala de ... lei sunt urmatoarele :

- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei;
- FF nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei;
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei;
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ...lei,
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au precizat ca pentru anul agricol 2007-2008 SC ... SRL ... are incheiat cu SC .... SRL ... un contract de arenda in baza caruia SC ... SRL a transferat terenurile arendate de el de la diverse persoane fizice, mai departe in arenda, catre SC .... SRL , operatiune impozabila pentru SC ... SRL.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in balantele de verificare intocmite de societate pentru perioada agricola 2007-2008 societatea nu a evidenciat productie agricola in curs sau venituri din productia realizata, nefiind

astfel indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat nu au putut fi justificate serviciile agricole facturate de SC ... SRL.

Referitor la determinarea eronata a impozitului pe profit efectuat de catre organul de control dupa reintregirea bazei impozabile, cu suma de ... lei

In urma recalcularii profitului impozabil aferent anului fiscal 2007, luand in considerare cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite, in suma totala de .... lei, organele de inspectie fiscala au stabilit profit impozabil recalculat in suma de ... lei, cu impozit pe profit aferent in suma de ... lei.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2008-31.12.2008**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

Aferent anului 2008, organele de inspectie fiscala au aratat ca pierderea contabila (conform balantei de verificare aferenta lunii decembrie 2008) a fost in suma de ... lei, iar pierdere fiscala in suma de... lei.

Societatea a depus la organul fiscal teritorial declaratii trimestriale, cod „100”, precum si declaratia anuala cod „101” privind impozitul pe profit pentru anul 2008 sub nr. ..., declaratie prin care societatea a raportat pentru anul fiscal 2008 pierderea fiscala in suma de... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Urmare controlului efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente: - in luna ianuarie 2008 societatea a emis o factura catre **SC ... SRL** ... reprezentand samanata, combustibil, ingrasaminte complexe cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, factura pe care societatea a inregistrat-o eronat in evidenta contabila, prin urmatoarele inregistrari contabile :

351 = 711 ... lei;  
411 = 351 ... lei;  
711 = 5328 ... lei;  
5328 = 4111 ... lei.

Avand in vedere notele contabile prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile in suma de ... lei au fost evidentiata in conturile de venituri prin intermediul contului 711, „Venituri aferente stocurilor de produse ” si au fost incluse in veniturile totale evidentiata de societate in balanta de verificare intocmita, astfel ca la 31.12.2008 sunt in suma totala de ... lei, dar nu sunt evidentiata si in contul 121 „Profit si pierderi” intrucat a inregistrat o pierdere fiscala in suma de ... lei, in conditiile in care nivelul total al cheltuielilor inregistrate a fost in suma de ... lei.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, prezentul control a procedat la reintregirea profitului impozabil cu suma de ... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In luna octombrie 2008 societatea a emis o factura de stornare catre SC ... SRL ... cu o valoare a stornarii in suma de ... lei, reprezentand contravaloarea

arendeii convenita pentru SC ... SRL ..., factura pentru care societatea nu a putut face dovada comunicarii la client.

Deasemenea, in luna decembrie 2008, societatea a emis alte trei facturi de stornare catre SC ... SRL ..., respectiv factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei, factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... in suma de ... lei, reprezentand contravaloare аренда convenita pentru SC ... SRL ... din baza contractului incheiat intre cele doua societati.

Pentru aceste patru facturi de stornare, emise de societate si inregistrate in contabilitate (in lunile octombrie si decembrie 2008), organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea nu a respectat prevederile art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articol unde se precizeaza ca pentru facturile ce contin sume cu semnul minus se va prezenta comunicarea la client.

Referitor la determinarea impozitului pe profit efectuat de catre organul de control dupa reintregirea bazei impozabile

Luand in considerare cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au procedat la includerea in profitul impozabil a veniturilor stornate de societate si pentru care acesta nu a putut face dovada comunicarii la client.

Astfel, pentru anul fiscal 2008, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma totala de ... lei ( ... lei+... lei + ... lei+... lei + ... lei), a fost astfel diminuata pierderea fiscala in suma de... lei si a fost stabilit profit impozabil, aferent anului fiscal 2008, in suma de ... lei cu impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2009-31.12.2009**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

Societatea a evidentiat in balanta de verificare o pierdere contabila in suma de ... lei si a stabilit o pierdere fiscala in suma de ... lei tinand cont de cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... „Alte servicii executate de terti” trei facturi emise de SC ... SRL ..., respectiv factura fiscala nr. ... in suma de ... lei, factura fiscala nr. ... in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... in suma de ... lei.

Aceste facturi reprezinta prestari de servicii, pentru care societatea verificata nu a prezentat controlului contractul incheiat intre parti, rapoartele de activitate, situatiile de lucrari asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu punctul 48 din HG 44/2004 pentru a se putea stabili natura acestor servicii si necesitatea acestora pentru desfasurarea activitatii, asa cum este prevazut la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In luna decembrie 2009 SC ..... Germania CIF ... a emis o factura catre SC ... SRL ... in suma de ... lei reprezentand refacturare costuri, factura ce a fost

inregistrata de societatea verificata in contul ... „Alte servicii executate de terti”, obiectul facturii reprezentandu-l servicii prestate de dl. ..., servicii prestate de Cabinet Individual Avocat ..., cheltuieli de intermediere achizitie teren, etc.

In situatia desfasuratoare prezentata de SC ... SRL ... ca anexa a facturii, reiese ca SC ..... Germania mentioneaza servicii prestate de dl. ing. dipl. agr. ..., servicii intermediere achizitie teren, servicii prestate de Cabinet Individual Avocat..., etc.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata are incheiat cu dl. ing. dipl. agr. ... contractul nr. ... cu intrare in vigoare de la data de 01.01.2009 ce are ca obiect servicii de consultanta in afaceri pentru domeniul agricol, servicii pentru care dl. ... a emis facturi in perioadele in care acesta presteaza servicii, direct catre SC ... SRL ..., facturi ce sunt inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate.

Referitor la serviciile refacturate reprezentand intermediere achizitionare teren, organele de inspectie fiscala au precizat ca pe toata perioada verificata societate nu a detinut terenuri.

In ceea ce priveste refacturarea de catre SC ..... Germania a serviciilor prestate de catre Cabinet Individual Avocat..., organele de inspectie fiscala au precizat ca in lunile in care acest cabinet a prestat servicii de asistenta juridica catre SC ... SRL ..., Cabinetul Individual Avocat... A EMIS facturi de prestari servicii direct catre SC ... SRL ... (factura fiscala ...).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a putut justifica prestarea de servicii inregistrata de societate pe cheltuieli deductibile conform NC ....., respectiv nu a prezentat contract, situatii de lucrari, rapoarte, etc. care sa fie acceptate de beneficiar. Mai mult, contractele nu s-au materializat in achizitionarea de teren, pana la data incheierii inspectiei fiscale. In plus, intrucat SC ... SRL ... nu a detinut in perioada respectiva terenuri in proprietate, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea deductibilitatii cheltuielii in suma de ... lei conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, organele de inspectie fiscala au apreciat ca cheltuielile refacturate de catre SC ..... Germania, in suma de ... lei, nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile asa cum este prevazut la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului Fiscal, fapt pentru care acestea nu indeplinesc conditia de deductibilitate la calculul impozitului pe profit.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2010-31.09.2010**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... ,, Alte servicii efectuate de terti ,,doua facturi emise de SC ... SRL ... reprezentand contravaloare prestari servicii, respectiv, factura fiscala nr. ... in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... cu o stornare in suma de ... lei. Pentru aceste prestari de servicii, in suma de ... lei, societatea verificata nu a putut prezenta contractul de prestari servicii, situatii de lucrari, rapoarte de activitate asa cum prevede pct. 48 din HG 44/2004 si cum reiese si din Nota explicativa data in data 08.08.2012 de reprezentantul societatii verificate.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

In luna februarie 2010 SC ... SRL ... a inregistrat in evidenta contabila o alta factura emisa de ..... Germania, reprezentand refacturari de costuri, in suma de ... lei. Din analiza rapoartelor care au stat la baza acestei refacturari, organele de control au constatat ca pentru serviciile refacturate de ..... Germania catre SC ... SRL ..., aceasta din urma are contracte incheiate cu fiecare prestator de servicii, astfel, se refactureaza servicii prestate de dl. ing. dipl. agr. ..., de Cabinetul Individual Avocat ....

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a putut justifica necesitatea prestarii de servicii. Mai mult, contractele nu s-au materializat in achizitionarea de teren pana la data incheierii inspectiei fiscale intrucat SC ... SRL ... nu a detinut terenuri in proprietate .

**Pentru perioada fiscala 01.10.2010-31.12.2010**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

Societatea a inregistrat in contul ... ,, Alte servicii efectuate de terti” facturile fiscale nr. ... in suma de ... lei si nr. ... in suma de ... lei emise de catre SC ... SRL ... reprezentand prestari de servicii, pentru care societatea verificata nu a prezentat contractul de prestari servicii, situatii de lucrari, rapoarte de activitate asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.48 din HG nr. 44/2004, fapt precizat si de reprezentantul societatii in Nota explicativa data in data de 08.08.2012.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

Societatea a inregistrat trei facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., in contul ... ,,Alte servicii prestate de terti”, respectiv factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei, factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei si factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei, reprezentand servicii de consultanta. Pentru aceste facturi societatea verificata a prezentat organelor de inspectie fiscala rapoartele de activitate intocmite de ... SRL ... in limba germana dar insotite de traducerea in limba romana a unui traducator autorizat, anexat la Nota explicativa din data de 08.08.2012. Din analiza

acestor rapoarte de activitate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate de furnizor sunt servicii de angajare personal, casierie, control contabil si verificare contabila, verificare parcele, etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca evidenta contabila si serviciile de salarizare sunt prestate in aceeaasi perioada de catre SC ... SRL ..., iar in acea perioada societatea nu a inregistrat angajari de personal lunar asa cum este mentionat in rapoartele de activitate.

Luand in considerare cele precizate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala prevazute la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare pentru cheltuiala facturata de SC ... SRL ... in perioada 01.10.2010-31.12.2010, in suma totala de ... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In luna octombrie 2010, societatea a inregistrat in contul ... „Alte servicii efectuate de terti”, factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL ... in suma de ... lei reprezentand penalitati. SC ... SRL ... are pentru SC ... SRL ... in anul 2010 calitatea de client in sensul ca toata productia realizata de societatea verificata in anul agricol 2009-2010 a fost comercializata catre SC ... SRL .... La solicitarea organelor de controlul, reprezentantii societatii verificate au precizat ca aceasta factura reprezinta de fapt minusuri de cantar si pierderi de umiditate, dar ca nu pot prezenta controlului bonurile de cantar si analizele de umiditate care au stat la baza sumei imputate societatii ... SRL ..., fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute la art. 24 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, in conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 actualizata.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2011 societatea a achizitionat ingrasaminte de la SC ... SRL ..., facturi pentru care societatea a prezentat avize de insotire a marfii pentru justificarea modului cum s-a efectuat transportul, cu exceptia facturii nr. .../09.03.2011 pentru cantitatea de 114,5 to, cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, si a facturii nr. .../30.03.2012 cu o valoare fara TVA in suma de ... lei.

Pentru factura nr. .../09.03.2011, societatea a prezentat trei avize, fiecare pentru cantitatea de 24 To, si anume avizele nr. .../09.03.2011, nr. .../08.03.2011 si nr. .../08.03.2011, justificand astfel transportul pentru 72 to ingrasamint. Penru diferenta de 42,5 to societatea nu a putut prezenta avize de insotire a marfii, valoarea fara TVA a ingrasamintelor pentru care societatea nu a putut dovedi realitatea fenomenului economic fiind in suma de ... lei. Aferent acestor avize au fost verificate in baza de date ANAF nr. mijloacelor de



transport precizate pe avizele de insotire, respectiv ... -autoutilitara tractor apartinand unei persoane fizice, si ... autoutilitara apartinand SC ... SRL, constatand ca acestea au capacitatea de transport a marfurilor livrate.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca la rubrica „datele de expeditie” din aceste facturi fiscale a fost inregistrata mentiunea „prin posta” fapt pentru care organele de control au solicitat prezentarea avizelor de insotire a marfii in vederea stabilirii realitatii operatiunii economice, datele de expeditie si mijloacele de transport cu care au fost transportate aceste produse.

Pentru factura nr. .../30.03.2012 emisa de SC ... SRL ..., ce reprezinta contravaloarea a 24 to ingrasaminte, cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, societatea nu a prezentat documente de transport. Luand in considerare cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru cantitatea de 66,5 to de ingrasaminte, cu o valoare de ... lei, societatea nu a prezentat documente justificative in vederea stabilirii realitatii fenomenului economic, asa cum este prevazut la art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2011 societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... „Cheltuieli cu alte servicii efectuate de terti”, cinci facturi emise de SC ... SRL ..., dupa cum urmeaza: factura nr. ... in suma de ... lei, factura nr. ... in suma de ... lei, factura nr. ... in suma de ... lei, factura nr. ... in suma de ... lei si factura nr. ... in suma de ... lei. Valoarea totala a tranzactiilor derulate in aceasta perioada cu SC ... SRL ... a fost in suma de ... lei.

Pentru aceste facturi societatea verificata a prezentat controlului rapoartele de activitate ale SC ... SRL ... intocmite in limba germana, dar traduse in limba romana de catre un traducator autorizat.

Din analiza acestor rapoarte de activitate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate de catre acest furnizor au fost servicii de angajare personal, casierie, control contabil, etc.

Organele de inspectie au aratat ca in aceiasi perioada societatea verificata avea incheiat contract de prestari servicii salarizare, servicii de contabilitate si expertiza contabila cu SC ...s SRL ... si, in plus, nu s-au inregistrat angajari de salariati.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 21 alin. ( 1) din Legea nr. 571/2003 rep. pentru suma totala de ... lei, facturata in anul 2011 de catre SC ... SRL ....

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de... lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, incepand cu luna noiembrie 2011, SC ... SRL ... a reziliat contractul de prestari servicii incheiat cu SC ... SRL ... pentru serviciile de conducere a evidentei contabile si a incheiat contract cu acelasi obiectiv cu Cabinet Exp. Ec. ... SRL ..., societate responsabila cu

conducerea evidentei contabile incepand cu luna noiembrie 2011. SC ... SRL ... a inregistrat in continuare in evidenta contabila, pentru perioada decembrie 2011-aprilie 2012, facturi emise de SC ... SRL ..., cheltuiala aferenta acestor facturi si evidentiata in contul ... „, Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” fiind de... Lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ceci, conform art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a punctului 48 din HG 44/2003 rep., nu sunt deductibile cheltuielile care nu sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, iar societatea nu a putut sa dovedeasca cu contracte, situatii de lucrari necesitatea efectuarii acestor servicii in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

Aferent anului 2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a evidenciat in contul ... „Cheltuieli cu alte servicii executate de terti ” patru facturi emise de SC ... SRL ..., dupa cum urmeaza:

- factura nr. ... in suma de ... lei;
- factura nr. ... in suma de ... lei;
- factura nr. ... in suma de ... lei;
- factura nr. ... in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste facturi reprezinta servicii de contabilitate, servicii ce nu au fost prestate de catre SC ... SRL ... intrucat contractul intre cele doua parti a fost reziliat incepand cu luna noiembrie 2011, iar societatea nu poate sa justifice conform pct. 48 din HG 44/2004 actualizata cu contracte, situatii de lucrari necesitatea efectuarii acestor servicii in scopul obtinerii de venituri impozabile pentru perioadele cand acestea au fost facturate.

Referitor la dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar urmare controlului, in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma totala de ... lei pentru perioada 26.04.2007-12.08.2012, aplicand cotele de 0,1% pentru perioada 26.04.2007-30.06.2010, 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010, respectiv 0,04% pentru perioada 01.10.2010-12.08.2012.

Pentru plata cu intarziere a impozitului pe profit stabilit suplimentar urmare controlului au fost calculate penalitati de intarziere in suma de ... lei, in procent de 15%.

Referitor la TVA

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei

In luna octombrie 2007, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a inregistrat in evidenta contabila prestari de servicii in suma totala

de .... lei cu TVA aferenta in suma de .... lei, avand la baza cinci facturi emise de SC ... SRL ..., facturi ce au avut ca data de facturare data de 12.10.2006, reprezentand prestari servicii agricole. Organele de inspectie fiscala au precizat ca pentru anul agricol 2007 - 2008, SC ... SRL ... a incheiat cu SC .... SRL ... un contract de subarendare, in baza caruia SC ... SRL ... a transferat in arenda, mai departe, catre SC .... SRL .... De asemenea, organele de inspectie fiscala au precizat ca in balantele de verificare intocmite de societate, pentru anul agricol 2007 - 2008, societatea nu a evidenciat nici productie in curs si nici productie agricola realizata, iar la solicitarea organelor de control, in baza prevederilor art. 134<sup>1</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu a putut prezenta contractul incheiat cu SC ... SRL ... si situatiile de lucrari. In nota explicativa luata reprezentantului legal al societatii, acesta a precizat ca la acea data societate avea alt actionariat si ca aceste documente nu au fost predate, prin urmare ele nu au putut fi prezentate.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a putut face dovada utilizarii acestor servicii in scopul operatiunilor taxabile, asa cum este prevazut la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei aferenta facturilor emise de SC ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in anii 2009 si 2010 8 facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., facturi de prestari servicii agricole, dupa cum urmeaza :

- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de -... lei;
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei,
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei.
- factura fiscala nr. ... cu o TVA aferenta in suma de ... lei.

Suma totala a TVA dedusa de SC ... SRL ... aferenta facturilor enumerate mai sus a fost de .... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru aceste prestari de servicii, societatea verificata nu a prezentat contract, situatie de lucrari, raport de activitate asa cum prevede art. 134<sup>1</sup> alin. (4) si alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. In baza temeiului legal mentionat coroborat cu art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru suma de .... lei.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei aferenta facturilor emise de ..... Germania

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC ... SRL ... a inregistrat in evidenta contabila doua facturi emise de societatea ..... Germania, una in luna

decembrie 2009 cu nota contabila nr. ..., in suma de ... lei cu TVA aferenta in suma de ... lei si una in luna februarie 2010 cand a inregistrat factura nr. ..., in suma de ... lei cu TVA aferenta in suma de ... lei, facturi reprezentand refacturare costuri si pentru care societatea a aplicat prevederile art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a evidenciat taxa atat ca taxa deductibila cat si taxa colectata, suma totala fiind de ... lei .

Din analiza rapoartelor care au stat la baza acestei refacturari, organele de control au constatat ca pentru serviciile refacturate de ..... Germania catre SC ... SRL ..., aceasta din urma are contracte incheiate cu fiecare prestator de servicii, astfel, se refactureaza serviciile prestate de dl. ing. dipl. agr. ..., de Cabinetul Individual Avocat..., se refacturare costuri achizitie teren, etc.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca acesti prestatori enumerati in documentul anexat la factura au incheiate contracte de prestari servicii cu SC ... SRL, ba mai mult, de cate ori intervine faptul generator, acesti prestatori au emis facturi de servicii direct catre SC ... SRL (dl ..., are incheiat cu SC ... SRL contract din data de 01.01.2009, iar in relatia cu Cabinetul Individual Avocat ... factura nr. ...).

Referitor la refacturarea costurilor reprezentand achizitie teren, organele de control au precizat ca, pe toata perioada supusa verificarii, societatea nu a detinut in proprietate terenuri.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal intrucat societatea verificata nu a putut face dovada utilizarii acestor servicii in scopul operatiunilor taxabile, fapt pentru care au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate pentru suma de ... lei.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna octombrie 2010 SC ... SRL ... a evidenciat in contabilitate factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, reprezentand penalizari.

Urmare inspectiei fiscale, i-a fost solicitat societatii contractul incheiat intre cele doua parti, modul de calcul al acestor penalitati precum si obiectul la care se refera.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca in anul 2010 SC ... SRL ... a fost client al SC ... SRL intrucat intreaga productie agricola recoltata in anul 2010 a fost livrata catre SC ... SRL ..., livrare ce s-a facut direct de pe teren.

Avand in vedere cele prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate pentru TVA dedusa de catre societate in suma de ... lei, prevazute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si, in plus, baza de impozitare pentru

TVA nu cuprinde dobanzile intarziere, asa cum este prevazut la art. 137 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ... SRL a inregistrat in evidenta contabila opt facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., reprezentand servicii de consultanta, astfel :

- factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei;
- factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei;
- factura fiscala nr. ... in valoare de ... lei;
- factura fiscala nr. ... in suma de ... lei;
- factura fiscalanr. ... in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... in suma de ... lei;
- factura fiscal nr. ... in suma de ... lei.
- factura fiscala nr. ... in suma de ... lei.

Valoarea totala a TVA aferenta tranzactiilor derulate in aceasta perioada de catre SC ... SRL ... cu SC ... SRL ... au fost in suma de ... lei.

Pentru aceste facturi, societatea verificata a prezentat echipei de inspectie fiscala rapoartele de activitate intocmite de ... SRL ... in limba germana dar insotite de traducerea in limba romana a unui traducator autorizat, anexate la Nota explicativa din data de 08.08.2012. Din analiza acestor rapoarte de activitate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca reprezinta servicii de consultanta, serviciile prestate de furnizor sunt servicii de angajare personal, casierie, control contabil si verificare contabila, verificare parcele, etc.

Din verificarea efectuata, echipa de inspectie fiscala a retinut ca evidenta contabila si serviciile de salarizare au fost prestate in aceasta perioada de catre SC ... SRL ..., iar serviciile de managment agricol au fost prestate de ing. dipl. agr.

....

Totodata, echipa de inspectie fiscala a precizat ca in acea perioada societatea nu a inregistrat angajari de personal in fiecare luna asa cum este mentionat in rapoartele de activitate. Luand in considerare cele precizate mai sus si avand la baza prevederile art 134<sup>1</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala prevazute la art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna martie 2011 societatea a achizitionat ingrasaminte de la SC ... SRL ..., facturi pentru care societatea a prezentat avize de insotire a marfii pentru justificarea modului cum s-a efectuat transportul, cu exceptia facturii nr. ... pentru cantitatea de 114.5 to, cu TVA in

suma de ... lei si a facturii nr. .../30.03.2012, valoare fara TVA in suma de ... lei.

La rubrica date de expeditie a fost inscrisa mentiunea „prin posta” fapt pentru care organele de control au solicitat prezentarea avizelor de insotire a marfii in vederea stabilirii realitatii operatiunii economice, datele de expeditie si mijloacele de transport cu care au fost transportate aceste produse.

Pentru factura nr. .../09.03.2011, societatea a prezentat trei avize, fiecare pentru cantitatea de 24 to, si anume avizele nr. .../09.03.2011, nr. .../08.03.2011 si nr. .../08.03.2011, justificand astfel transportul pentru 72 to ingrasaminte, iar pentru diferenta de 42,5 to societatea nu a putut prezenta avize in insotire a marfii.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit o TVA aferenta in suma de ... lei ( 42,5 to x 1....,20 lei/to x 24%) pentru care societatea nu a putut dovedi realitatea fenomenului economic.

In aceiasi situatie se afla si factura nr. .../30.03.2012 emisa de SC ... SRL ... , ce reprezinta contravaloarea a 24 to ingrasaminte, cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, factura pentru care de asemenea societatea nu a prezentat documente de transport.

Avand in vedere ca societatea verificata nu a prezentat avize de expeditie din care sa se constate realitatea operatiunii economice, mijlocul de transport cu care a fost transportata de la furnizor la beneficiar, a rezultat ca pentru cantitatea de 66,5 to (42,5 to+24 to), echivalentul a ... lei, nu a putut dovedi realitatea activitatii economice.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA aferenta in suma de ... lei in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2011 societatea verificata a primit de la SC... Austria factura nr. ..., ce cuprinde produsele ce vor face obiectul tranzactiei si avansul ce trebuia achitat de societatea cumparatoare.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de achizitie intracomunitara asa cum prevede art. 130<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv SC ... SRL nu a obtinut dreptul de a dispune de bunuri ca si proprietar.

SC ... SRL ... a inregistrat in evidenta contabila factura ca achizitie de bunuri, fara a se avea in vedere ca suma inscrisa in aceasta factura reprezinta un avans, nu o livrare de bunuri. Pentru aceasta operatiune societatea verificata a aplicat prevederile 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a evidentiat taxa atat ca taxa deductibila cat si taxa colectata, TVA in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa prezinte CMR -ul pentru acesta factura, situatie in care societatea constata ca a fost operata eronat factura si ca operatiunea nu contine o achizitie de bunuri.

Avand in vedere ca operatiunea nu a constat in achizitia intracomunitara de bunuri conform art. 130<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au apreciat ca pentru TVA in suma de ... lei nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA aferent facturilor emise de SC ... .., SC ... SRL, respectiv SC ... SRL (... lei + ... lei + ... lei)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA pentru doua facturi emise SC ... .., respectiv factura nr. ... cu TVA in suma de... lei si factura nr. ... cu TVA in suma de ... lei si pentru doua facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., factura nr. ... cu TVA in suma de ... lei si factura nr. ... cu TVA in suma de ... lei, reprezentand prestari de servicii pentru care societatea verificata nu a prezentat contractele care au stat la baza acestor servicii si rapoartele de activitate pentru a se stabili daca aceste servicii sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile asa cum este prevazut la art. 134<sup>1</sup> alin. (4) si alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost indeplinite conditiile de deductibilitate pentru TVA in suma de ... lei, aferente serviciilor prestate de SC ... .. si de SC ... SRL ....

Urmare verificarii efectuate, s-a constatat ca, in luna noiembrie 2011, SC ... SRL ... a reziliat contractul de prestari servicii contabilitate si salarizare incheiat cu SC ... SRL ... pentru serviciile de conducere a evidentei contabile si a incheiat un contract cu acelasi obiectiv cu Cabinet Exp. Ec. ... SRL ..., societate responsabila cu conducerea evidentei contabile incepand cu luna noiembrie 2011. SC ... SRL ... a inregistrat in continuare in evidenta contabila, pentru perioada decembrie 2011-aprilie 2012, facturi emise de SC ... SRL ..., cheltuiala aferenta acestor facturi si a inregistrat TVA deductibila aferenta facturilor emise de SC ... SRL ....

Pentru TVA aferenta facturilor emise de SC ... SRL ..., prezentul control constata ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art 134<sup>1</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 145. alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat societatea verificata nu poate face dovada utilizarii acestor servicii in scopul operatiunilor taxabile, fapt pentru care controlul incadreaza TVA in suma de 3.008 lei, ca nedeductibil fiscal.

Referitor la dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar aferenta perioadei 01.01.2007-31.05.2012 in suma de ... lei, au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere pentru perioada ....., in suma de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca SC ... SRL, prin contestatia formulata, contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- impozit profit = ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere = ... lei;
- penalitati de intarziere = ... lei;
- TVA = ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere = ... lei.

Referitor la invocarea de catre petenta a unor aspecte ce tin de legalitatea actelor incheiate

In fapt, SC ... SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale privind rambursarea TVA cu control anticipat pentru perioada 01.01.2007-31.05.2012.

Urmare inspectie fiscale efectuate cu privire la rambursarea TVA s-a constatat ca diferentele stabilite la TVA au influenta si asupra impozitului pe profit.

In acest sens a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr. ... prin care s-a stabilit ca perioada supusa verificarii perioada 01.01.2006-31.03.2012.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul fiscal care prevede:

*„Perioada supusa inspectiei fiscale*

*(1) Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile alin. (1).*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale. Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca este identificata cel putin una dintre urmatoarele situatii:*

*a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;...*”



Avand in vedere ca urmare inspectiei fiscale partiale privind TVA au existat indicii privind diminuarea TVA de plata datorata bugetului de stat, rezulta ca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa solicite extinderea perioadei de inspectie fiscala de la 3 la 5 ani.

In ceea ce priveste perioada supusa inspectiei fiscale, pentru anul 2006 nu s-au constatat deficiente care sa conduca la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare si ca atare este nejustificata referirea petentului la perioada avizata 01.01.2006-31.12.2006.

In ceea ce priveste continutul si forma deciziei de impunere sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 86 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere, ca urmare a unor constatari prealabile ale organului fiscal sau in baza unei inspectii fiscale.”*

- art. 87 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„ Forma si continutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 43. Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe langa elementele prevazute la art. 43 alin. (2), si categoria de impozit, taxa, contributie sau alta suma datorata bugetului general consolidat, baza de impunere, precum si cuantumul acestora, pentru fiecare perioada impozabila.”*

- OMFP nr. 972 din 13 iunie 2006 (\*actualizat\*) privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" care prevede:

*„Tabelul "Solutionarea decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" va avea cate un rand pentru fiecare perioada aferenta unui decont de taxa pe valoarea adaugata care se verifica si va cuprinde urmatoarele:*

*Randul 1 coloana 1 - "numarul si data decontului de TVA" - se completeaza cu numarul si data decontului primit pentru solutionare cu inspectie fiscala anticipata.*

*Randul 1 coloana 2 - cuprinde denumirea obligatiei fiscale.*

*Randul 1 coloana 3 - se completeaza cu data de la care incepe verificarea, sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 1 coloana 4 - se completeaza cu data de sfarsit a perioadei supuse verificarii, sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 1 coloana 5 - "TVA solicitata la rambursare" - se completeaza cu suma solicitata la rambursare si este preluata din decontul cu sume negative de*

*taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, care a fost transmis pentru solutionare cu inspectie fiscala anticipata.*

*Randul 1 coloana 6 - "baza impozabila" - se completeaza cu valoarea totala a bazei impozabile asupra careia se aplica cota de TVA pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata suplimentare. In cazul utilizarii unor cote diferite de TVA se vor inscrie bazele ?nsumate ale acestora.*

*Randul 1 coloana 7 - "TVA stabilita suplimentar de plata" - se completeaza cu taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in perioada verificata.*

*Randul 1 coloana 8 - "TVA respinsa la rambursare" - se completeaza cu suma respinsa la rambursare ca urmare a inspectiei fiscale, cu respectarea urmatoarelor corelatii:*

*a) este egala cu TVA solicitata la rambursare, daca TVA stabilita suplimentar este mai mare sau egala cu TVA solicitata la rambursare;*

*b) este egala cu TVA stabilita suplimentar, daca aceasta este mai mica dec?t TVA solicitata la rambursare.*

*Randul 1 coloana 9 - "TVA aprobata la rambursare" - se completeaza cu suma aprobata la rambursare si se calculeaza ca diferenta intre TVA solicitata la rambursare si TVA respinsa la rambursare.*

*Randul 1 coloana 10 - "TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata" - se completeaza cu diferenta pozitiva dintre TVA stabilita suplimentar de plata si TVA respinsa la rambursare.*

*Randul 1 coloana 11 - nu se completeaza.*

*Randul 1 coloana 12 - "cod cont bugetar" - se completeaza cu simbolul codului de cont bugetar pentru taxa pe valoarea adaugata.*

*Randul 2 coloana 2 - Denumirea obligatiei fiscale accesorii - Dobanzi/Majorari de intarziere.*

*Randul 2 coloana 3 - se completeaza cu data de la care se calculeaza dobanzile/majorarile de intarziere si se va inscrie sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 2 coloana 4 - se va inscrie data p?na la care se calculeaza dobanzile/majorarile de intarziere si se inscrie sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 2 coloana 5 - nu se completeaza.*

*Randul 2 coloana 6 - "baza impozabila" - se completeaza cu valoarea totala a bazei impozabile asupra careia se aplica cota de dobanzi/majorari de intarziere pentru calculul obligatiilor fiscale accesorii.*

*Randul 2 coloanele 7-10 - nu se completeaza.*

*Randul 2 coloana 11 - "valoare obligatii fiscale accesorii" - in acest rand se va inscrie valoarea cumulata a majorarilor de intarziere calculate pana la 1 iulie 2010 si a dobanzilor calculate dupa aceasta data pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar, acolo unde este cazul.*

*Randul 2 coloana 12 - "cod cont bugetar" - se completeaza cu simbolul codului de cont bugetar pentru dobanzile/majorarile de intarziere calculate pentru taxa pe valoarea adaugata datorata suplimentar.*

*Randul 3 coloana 2 - Denumirea obligatiei fiscale accesorii - Penalitati de intarziere.*

*Randul 3 coloana 3 - se completeaza cu data de la care se calculeaza penalitatile de intarziere si se va inscrie sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 3 coloana 4 - se va inscrie data pana la care se calculeaza penalitatile de intarziere si se inscrie sub forma zz.ll.aa.*

*Randul 3 coloana 5 - nu se completeaza.*

*Randul 3 coloana 6 - "baza impozabila" - se completeaza cu valoarea totala a bazelor impozabile cumulate, care indeplinesc conditiile prevazute de lege, asupra careia se aplica cota pentru penalitati de intarziere.*

*Randul 3 coloanele 7-10 - nu se completeaza.*

*Randul 3 coloana 11 - "valoare obligatii fiscale accesorii" - se completeaza cu valoarea cumulata a penalitatilor de intarziere calculate pentru fiecare perioada in care s-a calculat TVA datorata suplimentar.*

*Randul 3 coloana 12 - "cod cont bugetar" - se completeaza cu simbolul codului de cont bugetar pentru penalitatile de intarziere calculate pentru taxa pe valoarea adaugata datorata suplimentar."*

In concluzie, avand in vedere actele normative mentionate mai sus, in ceea ce priveste argumentul contestatoarei ca nu au fost indeplinite conditiile de forma si continut ale deciziei de impunere, acesta nu poate fi retinut ca favorabil in solutionarea contestatiei deoarece au fost mentionate toate elementele prevazute de OMFP nr. 972 din 13 iunie 2006 (\*actualizat\*) privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala”.

#### Referitor la impozitul pe profit

**Pentru perioada fiscala 01.01.2006-31.12.2006**, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a declarat corect prin declaratia cod 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la organul fiscal teritorial competent sub nr. ..., o pierdere fiscala in suma de ... lei.

**Pentru perioada fiscala 01.01.2007-31.12.2007**, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari:

Referitor la reintregirea bazei impozabile prin anularea dreptului de deducere pentru suma de ... lei

In fapt, in luna octombrie 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila in contul ... „Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti” 5 facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., reprezentand prestari de servicii agricole.

Facturile emise de SC ... SRL ... in suma totala de ... lei sunt urmatoarele :

- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei;

- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei;
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei;
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... ,
- FF nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG NR. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

*... c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;”*

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 27.07.2012 s-au consemnat urmatoarele:

*„ 1. Intrebare: Va rugam sa precizati daca puteti prezenta contractele si situatiile de lucrari pentru serviciile prestate de SC ... SRL ..., servicii facturate de furnizor in anul 2006 si inregistrate de societatea dumneavoastra in anul 2007.*

*1. Raspuns: La momentul respectiv societatea nu se afla in proprietatea noastra (...../... SRL), fiind preluata ulterior. In mod evident, fostul actionar nu a predat aceste documente, prin urmare nu va putem prezenta documentele respective.”*

Din cele mentionate mai sus, rezulta ca petenta nu a putut prezenta contractul si situatiile de lucrari sau rapoartele de activitate cu care sa justifice prestarea de servicii agricole.

In plus, in motivarea cererii SC ... SRL in Dosarul nr. ... aflat pe rolul Judecatoriei ... (Sentinta nr. ...), aceasta a precizat ca din continutul facturilor reiese ca obligatiile reprezentau contravaloarea lucrarilor agricole executate si ca nu se poate dovedi existenta unor raporturi juridice contractuale intre SC ... SRL si SC ... SRL ... si, in plus, nu exista un contract intre aceste doua parti deoarece acel contract a fost incheiat cu o alta societate, respectiv SC ... SRL.

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

*„ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

*„ART. 21*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2007, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, acceptate de beneficiar, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor agricole cu un contract si faptul ca aceste servicii au fost, in fapt, executate in favoare SC ... SRL (asa cum chiar ea declara in cererea trimisa Judecatoriei ...), se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, potrivit caruia : „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*”.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„ (2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*”

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile agricole facturate de SC ... SRL ..., motiv pentru care pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

*Referitor la determinarea eronata a impozitului pe profit efectuat de catre organul de control dupa reintregirea bazei impozabile, cu suma de ... lei*

In fapt, pentru anul 2007, conform declaratiei cod 101 „Declaratia anuala privind impozitul pe profit” si tinand cont de constatările organelor de inspectie fiscala, situatia profitului impozabil si a impozitului pe profit datorat de societate a fost urmatoarea:

Venituri totale = ... lei,

- Cheltuieli totale = ... lei

Profit contabil = ... lei

+ Cheltuieli cu impozitul pe profit pentru anul 2007 inregistrate de societate ... lei nedeductibile conform art. 21 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: „*Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentand diferente din anii precedenti sau din anul curent, precum si impozitele pe profit sau pe venit platite in strainatate*”

+ Cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit stabilite de organele de inspectie fiscala = .... lei

Profitul impozabil inainte de recuperarea pierderii =... lei

Pierdere fiscala aferenta anului 2006 de recuperat = ..., conform art. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede: „*Pierdere anuala, stabilita prin declaratia de impozit pe profit, se recupereaza din profiturile*

*impozabile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua in ordinea inregistrarii acestor, la fiecare termen de plata a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale in anul inregistrarii acestora”*

Profit impozabil dupa recuperarea pierderii = ... lei

Impozitul pe profit aferent anului 2007 = ... lei = ... lei x 16% stabilit conform urmatoarelor acte normative:

- art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *„Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art.38.”;*
- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”* coroborat cu punctul 12, Titlul II, din din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *„Veniturile si cheltuielile care se ia in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal...”;*
- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate de actele normative in vigoare”.*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de recuperarea pierderii fiscale aferente anului 2006, urmand a se admite contestatie pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de ... lei (... lei - ... lei).

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In fapt, in luna ianuarie 2008 societatea a emis o factura catre SC ... SRL ... reprezentand samanata, combustibil, ingrasaminte complexe cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, factura pe care societatea a inregistrat-o eronat in evidenta contabila, prin urmatoarele inregistrari contabile:

351 = 711 ... lei;

411 = 351 ... lei;

711 = 5328 ... lei;

5328 = 4111 ... lei.

Avand in vedere notele contabile prezentate mai sus, rezulta ca societatea a inregistrat pe venituri factura emisa catre SC ... SRL ..., dar in acelasi timp, a anulat efectul notei contabile 351 = 711 prin inregistrarea notei contabile 711 = 5328 cu aceiasi suma, respectiv ... lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:- Pct. 207 din OMFP nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 (\*actualizat\*) pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

....(4) *In intelesul prezentelor reglementari, termenii de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

a) *veniturile constituie cresteri ale beneficiilor economice inregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrari sau cresteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizeaza in cresteri ale capitalurilor proprii, altele decat cele rezultate din contributiile actionarilor;*

b) *cheltuielile constituie diminuari ale beneficiilor economice inregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de iesiri sau scaderi ale valorii activelor ori cresteri ale datoriilor, care se concretizeaza in reduceri ale capitalurilor proprii, altele decat cele rezultate din distribuirea acestora catre actionari.*

- Pct. 212 din OMFP nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 (\*actualizat\*) pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

„ (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

...

b) *venituri din variatia stocurilor, reprezentand variatia in plus (crestere) sau in minus (reducere) dintre valoarea la cost de productie efectiv a stocurilor de produse si productie in curs de la sfarsitul perioadei si valoarea stocurilor initiale ale produselor si productiei in curs, neluand in calcul ajustarile pentru depreciere reflectate”*

- CAP. VII „Funciunea conturilor” din OMFP nr. 1.752 din 17 noiembrie 2005 (\*actualizat\*) pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

„Contul 121 *”Profit sau pierdere”*

*Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta profitului sau pierderii realizate in exercitiul financiar curent.*

*Contul 121 ”Profit sau pierdere” este un cont bifunctional.*

*In creditul contului 121 ”Profit sau pierdere” se inregistreaza:*

- *la sfarsitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786);*

- *pierderile contabile realizate in exercitiul financiar incheiat, transferate la inceputul exercitiului financiar urmat de rezultatul reportat (117).*



*In debitul contului 121 "Profit sau pierdere" se inregistreaza:*

*- la sfarsitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698);*

*- profitul net realizat in exercitiul financiar incheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (129);*

*- profitul net realizat in exercitiul financiar incheiat, evidentiat la inceputul exercitiului financiar urmat in rezultatul reportat (117).*

*Soldul creditor reprezinta profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizata."*

*- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: „Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare” coroborat cu punctul 12, Titlul II, din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: „Veniturile si cheltuielile care se ia in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.2 1 din Codul fiscal...”.*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu suma de ... lei, reprezentand venituri neinregistrate de societate, motiv pentru care pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din veniturile neinregistrate in suma de ... lei.

#### *Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

In fapt, in luna octombrie 2008 societatea a emis o factura de stornare catre SC ... SRL ... cu o valoare a stornarii in suma de ... lei, reprezentand contravaloarea arendei cuvenita pentru SC ... SRL ..., factura pentru care societatea nu a putut face dovada comunicarii la client.

Deasemenea, in luna decembrie 2008, societatea a emis alte trei facturi de stornare catre SC ... SRL ..., respectiv factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei, factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... in suma de ... lei, reprezentand contravaloare arenda cuvenita pentru SC ...

SRL ... in baza contractului incheiat intre cele doua societati, pentru care, de asemenea, nu a putut face dovada comunicarii la client.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *„Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”* coroborat cu punctul 12, Titlul II, din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *„Veniturile si cheltuielile care se ia in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal...”*.

- art. 1 si 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la OMFP nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, in vigoare in anul 2008, care precizeaza:

*„A. Normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile*

*1. Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare, in momentul efectuarii lor, in documente justificative, pe baza carora se fac inregistrari in jurnale, fise si alte documente contabile, dupa caz.*

*2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care intocmeste documentul;*
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;*
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);*
- continutul operatiunii economico-financiare si, atunci cand este necesar, temeiul legal al efectuarii acesteia;*
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;*
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii*

de control financiar preventiv si ale persoanelor in drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;

- *alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.*

*Documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.”*

Se retine din constatările organelor de inspectie fiscala, faptul ca societatea contestatoare nu a putut prezenta dovada comunicarii stornarii la client.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica comunicarea stornarii la client, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind stornarea facturilor conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitului impozabil si implicit au recalculat impozitul pe profit cu suma aferenta facturilor stornate si emise catre SC ... SRL, motiv pentru care pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din reintregirea impozitului pe profit cu suma de ... lei.

#### Referitor la modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2008

In fapt, pentru anul 2008, conform declaratiei cod 101 „Declaratia anuala privind impozitul pe profit” si tinand cont de constatările organelor de inspectie fiscala, situatia profitului impozabil si a impozitului pe profit datorat de societate a fost urmatoarea:

Venituri totale = ... lei,

- Cheltuieli totale = ... lei

Profit contabil = ... lei

+Diferente stabilite de organele de inspectie fiscala = ... lei + ... lei = ... lei

Profitul impozabil =... lei

Impozitul pe profit aferent anului 2008 = ... lei = ... lei x 16% stabilit conform urmatoarelor acte normative:

- art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art.38.”*;
- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”* coroborat cu punctul 12, Titlul II, din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Veniturile si cheltuielile care se ia in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal...”*;
- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate de actele normative in vigoare”*.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca organele de inspectie fiscala au calculat corect impozitul pe profit aferent anului 2008, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2008.

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In fapt, in cursul anului 2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... „Alte servicii executate de terti” trei facturi emise de SC ... SRL ..., respectiv factura fiscala nr. ... in suma de ... lei, factura fiscala nr. ... in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... in suma de ... lei.

Aceste facturi reprezinta prestari de servicii, pentru care societatea verificata nu a prezentat controlului contractul incheiat intre parti, rapoartele de activitate, situatiile de lucrari.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

*... c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;”*

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 09.08.2012 s-au consemnat urmatoarele:

*„4. In cursul anului 2009, in evidenta contabila sunt inregistrate pe cheltuieli deductibile servicii agricole prestate de SC ... SRL ..., respectiv facturile ..., F ..., F ... si ..., valoarea totala a acestor servicii fiind in suma de ... lei si o TVA aferenta in suma de ... lei. Va rugam sa prezentati contractele incheiate cu acest furnizor de servicii precum si situatiile de lucrari, rapoarte de activitate, etc. asa cum se precizeaza la art. 21, alin. lit. m) din Legea 571/2003 rep., documente necesare pentru a dovedi dreptul de deductibilitate a serviciului, necesitatea si realitatea serviciului prestat.*

*4. Raspuns: Pana in acest moment, nu detinem contracte si/sau situatii de lucrari pentru facturile ..., F ..., F ... si F ....”*

In contestatia formulata societatea precizeaza ca: *„Pentru a depasi aceste neajunsuri documentare, societatea a luat legatura cu furnizorul in cauza si a obtinut copii ale documentelor aratand totdata ca societatea ... a fost supusa unui control fiscal, iar aceste facturi au fost recunoscute ca fiind valabile, si facand parte din baza impozabila a acestora.”*

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei in copie xerox Contractul de prestari de servicii nr. ... tradus in limba romana si un contract din data de ..., in limba germana, care nu a fost tradus in limba romana.

Factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL, valoare fara TVA ... lei are inscrisa mentiunea „prestari servicii conform contr. nr. ...”, iar contestatoarea nu a prezentat Contractul nr. ....

Factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL, valoare fara TVA ... lei are inscrisa mentiunea „prestari servicii conform contr. nr. ...”, iar contestatoarea nu a prezentat Contractul nr. ....

Organul de solutionare a contestatiei constata ca la data inspectiei fiscale, reprezentantul societatii a recunoscut, prin Nota explicativa data in fata organelor de inspectie fiscala, ca nu poate prezenta contracte de prestari servicii si/sau situatiile de lucrari incheiate cu SC ... SRL.

Acest fapt reiese si din declaratia pe propria raspundere data in baza art. 105 alin. (8) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, de catre reprezentantul societatii contestatoare.

Referitor la probarea starii de fapt fiscale a contribuabilului OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cadrul art. 65, face urmatoarele precizari:

***“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”***

Referitor la depunerea de probe noi in sustinerea contestatiei, art. 213 alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, prin referarul inregistrat la AIF sub nr. ... organele de control s-au pronuntat cu privire la documentele prezentate de contestatoare mentionand urmatoarele:

*„- pentru factura nr. ..., reprezentand prestari servicii discuit cf. Contract ...-„500 ha”, societatea prezinta un Deviz de lucrari pentru 500 ha si oferta incheiata cu furnizorul ... SRL - ....*

*Referitor la aceste servicii, organele de control constata ca acestea sunt aferente anului agricol 2008-2009, cand societatea a transferat intreaga suprafata de teren detinuta (499,46 ha) catre SC ... SRL - ..., in consecinta acestea nefiind aferente unor venituri impozabile.*

*Mai mult din analiza devizului reiese ca nu sunt specificate parcelele unde au fost efectuate aceste lucrari, societatea nedemonstrand realitatea fenomenului.*

*- pentru factura nr. ..., reprezentand prestari servicii cf. Contract ... - „500 ha”, societatea nu a prezentat contractul si nici situatii de lucrari. Mentionam ca in anul agricol 2009-2010 societatea a cultivat si declarat la APIA o suprafata de 529 Ha din care cultura infiintata in acest an agricol a fost pentru o suprafata de 297,95 Ha cu grau, restul terenului fiind necultivat.*

*- pentru factura nr. 0..., reprezentand prestari servicii cf. contract ... societatea a prezentat contractul de prestari servicii fara insa a pune la dispozitie si situatii de lucrari aferente. Din analiza contactului nr. ..., la art. 3 pct. 3.2 se precizeaza ca pentru fiecare lucrare executata se va intocmi cate un proces verbal in care vor fi consemnate parcelele pentru respectiva prestare de servicii, procese ce vor fi semnate de ambele parti. Societatea nu poate prezenta aceste procese-verbale cu parcelele unde au fost executate aceste lucrari. Factura a fost stornata in 2010 si refacturata prestatia cu factura nr. ...”.*

In fapt, la art. 3 pct. 3.2.din Contractul de prestari servicii nr. ... se precizeaza:

*„Partile sunt de acord sa intocmeasca cate un proces - verbal pentru fiecare lucrare executata si receptionata, in fiecare fiind consemnate parcelele pentru respectiva prestare de servicii; procesele - verbale trebuie sa fie semnate de reprezentantii ambelor parti si stampilate. Dupa acceptarea respectivului proces-verbal va fi intocmita factura pentru prestarea de servicii. Angajatorul va achita factura in decurs de 4 saptamani de la data facturii.”*

Societatea contestatoare nu a depus la prezenta contestatie procese verbale semnate si stampilate de reprezentantii ambelor parti, asa cum prevede art. 3 din Contractul de prestari servicii nr. ....

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

*„ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

*„ART. 21*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari,*

*procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor cu contracte pentru toate facturile (ci doar pentru o factura - pentru care nu s-au prezentat procesele verbale mentionate in contract), cu situatii de lucrari, rapoarte de lucru si procese verbale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC ... SRL, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

#### *Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

In fapt, in luna decembrie 2010, conform Registrului - jurnal, societatea a intocmit nota contabila ... .. „Alte servicii executate de terti” = 408



„Furnizori facturi nesosite” cu suma de ... lei pentru factura emisa de SC ..... Germania CIF ... reprezentand refacturare costuri, obiectul facturii reprezentandu-l servicii prestate de dl. ..., servicii prestate de Cabinet Individual Avocat ..., cheltuieli de intermediere achizitie teren, etc.

In situatia desfasuratoare prezentata de SC ... SRL ... ca anexa a facturii, reiese ca SC ..... Germania mentioneaza servicii prestate de dl. ing. dipl. agr. ..., servicii intermediere achizitie teren, servicii prestate de Cabinet Individual Avocat..., etc.

Din analiza documentelor prezentate, se constata ca societatea verificata are incheiat cu dl. ing. dipl. agr. ... contractul nr. ... cu intrare in vigoare de la data de 01.01.2009 ce are ca obiect servicii de consultanta in afaceri pentru domeniul agricol, servicii pentru care dl. ... a emis facturi in perioadele in care acesta presteaza servicii, direct catre SC ... SRL ..., facturi ce sunt inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate.

Referitor la serviciile refacturate reprezentand intermediere achizitionare teren, pe toata perioada verificata, societatea nu a detinut terenuri.

In ceea ce priveste refacturarea de catre SC ..... Germania a serviciilor prestate de catre Cabinet Individual Avocat..., in lunile in care acest cabinet a prestat servicii de asistenta juridica catre SC ... SRL ..., trebuie precizat ca si Cabinetul Individual Avocat... a emis facturi de prestari servicii direct catre SC ... SRL ... (factura fiscala nr. ...), deci ne aflam in situatia decontarii duble a acelorasi servicii.

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei documente suplimentare, respectiv traduceri autorizate ale situatiilor de lucrari, fara a prezenta insa contractul acceptat de beneficiar.

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

„ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

„ART. 21

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor cu contract acceptat de beneficiar, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru*

*determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de ..... Germania, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite ca nedeductibile in suma de ... lei.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... „Alte servicii efectuate de terti” doua facturi emise de SC ... SRL ... reprezentand contravaloare prestari servicii, respectiv, factura fiscala nr. ... in suma de ... lei si factura fiscala nr. ... de stornare a sumei de ... lei.

Pentru aceste prestari de servicii, in suma a ... lei (... lei - ... lei), societatea verificata nu a putut prezenta contractul de prestari servicii, situatii de lucrari, rapoarte de activitate asa cum reiese si din Nota explicativa data in data 08.08.2012 de reprezentantul societatii verificate (pe factura fiscala nr. ... este inregistrata explicatia „prestari servicii conf. contract nr. ...”).

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Aceste facturi reprezinta prestari de servicii, pentru care societatea verificata nu a prezentat controlului si nici la dosarul contestatiei contractul incheiat intre parti, rapoartele de activitate, situatiile de lucrari.

Acest fapt reiese si din declaratia pe propria raspundere data in baza art. 105 alin. (8) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, de catre reprezentantul societatii contestatoare.

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei in copie xerox Contractul de prestari de servicii nr. ....

Referitor la probarea starii de fapt fiscale a contribuabilului OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cadrul art. 65, face urmatoarele precizari:

***“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”***

Referitor la depunerea de probe noi in sustinerea contestatiei, art. 213 alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

In fapt, la art. 3 pct. 3.2.din Contractul de prestari servicii nr. ... se precizeaza:

*„Partile sunt de acord sa intocmeasca cate un proces - verbal pentru fiecare lucrare executata si receptionata, in fiecare fiind consemnate parcelele pentru respectiva prestare de servicii; procesele - verbale trebuie sa fie semnate de reprezentantii ambelor parti si stampilate. Dupa acceptarea respectivului proces-verbal va fi intocmita factura pentru prestarea de servicii. Angajatorul va achita factura in decurs de 4 saptamani de la data facturii.”*

Societatea contestatoare nu a depus la prezenta contestatie procese verbale semnate si stampilate de reprezentantii ambelor parti, asa cum prevede art. 3 din Contractul de prestari servicii nr. ....

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

*„ART. 19*

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

*„ART. 21*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor cu procese verbale confirmate de beneficiar, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC ... SRL ..., motiv pentru care

urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In fapt, in luna februarie 2010 SC ...s SRL a emis catre SC ... SRL , reprezentand refacturari de costuri, in suma de ... lei.

Sc ... SRL a inregistrat factura respectiva intocmind urmatoarele note contabil:

408 „Furnizori - facturi nesoite” = 5125 „Sume in curs de decontare” ... lei;

5125 „Sume in curs de decontare” = 401 „Furnizori” ..., 30 lei;

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei documente suplimentare, respectiv facturi, situatii justificative, registre jurnale, fisa furnizorului ..... Germania pentru conturile 408 „Furnizori facturi nesoite” si 401 „Furnizori”.

Referitor la probarea starii de fapt fiscale a contribuabilului OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cadrul art. 65, face urmatoarele precizari:

***“ Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”***

Referitor la depunerea de probe noi in sustinerea contestatiei, art. 213 alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, prin referarul inregistrat la AIF sub nr. ... organele de control s-au pronuntat cu privire la documentele prezentate de contestatoare mentionand urmatoarele:

*„Referitor la serviciile refacturate de catre societatea ..... Germania in 2010, in suma de ... lei, analizand documentele suplimentare anexate in sustinerea contestatiei,..., organele de control constata ca suma de ... lei nu influenteaza cheltuielile aferente anului 2010, motiv pentru care propun admiterea contestatiei pentru suma de ... lei”.*

In fapt, in luna februarie 2010, odata cu primirea facturii, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile datoria fata de furnizorul (respectiv in contul 401 „Furnizori”) ..... in suma de ... lei, in contrapartida folosind contul 408 „Furnizori facturi nesoite”, fara a mai reflecta pe cheltuieli vreo suma.

In concluzie, suma de ... lei nu a fost inregistrata in luna februarie 2010 pe cheltuieli si nu a avut impact asupra impozitului pe profit.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, urmeaza a se admite contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile in suma de ... lei.

Referitor la influenta admitterii sumei de ... lei ca si cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

In fapt, suma de ... lei nu va avea influenta la calculul profitului impozabil deoarece, urmare inspectiei, pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011 s-a stabilit o pierdere fiscala inferioara sumei de ... lei.

Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In fapt, in luna noiembrie 2011 SC ... SRL a inregistrat in evidenta financiar - contabila pe cheltuieli 2 facturi fiscale emise de SC ... SRL in valoare de ... lei, dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei.

Pe facturile antementionate este inscrisa mentiunea „prestari servicii conf. Contract”, fara a se preciza numarul contractului si data incheierii acestuia.

In fapt, contestatoare nu a prezentat un contract cu care sa justifice prestarea serviciilor.

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

„ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

„ART. 21

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii*

*acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor cu contract, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza*



*efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC ... SRL ..., motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

In fapt, in lunile noiembrie si decembrie 2010 SC ... SRL a inregistrat in contul ... „, Alte servicii prestate de terti” 3 facturi fiscale emise de SC ... SRL, dupa cum urmeaza;

- factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ..., valoare fara TVA ... lei.

Pentru aceste facturi societatea verificata a prezentat rapoartele de activitate intocmite de ... SRL ... in limba germana dar insotite de traducerea in limba romana a unui traducator autorizat. Serviciile prestate de furnizor sunt servicii de angajare personal, casierie, control contabil si verificare contabila, verificare parcele, etc.

In fapt, serviciile de salarizare sunt prestate in aceeași perioada de catre SC ... SRL ..., iar in acea perioada societatea nu a inregistrat angajari de personal lunar asa cum este mentionat in rapoartele de activitate.

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

„, ART. 19

*(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

„,ART. 21

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

...

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de acesta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii agricole conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru*

*determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC ... SRL, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei*

In fapt, in luna octombrie 2010 societatea a inregistrat in contul ... „Alte servicii efectuate de terti” factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL ... in suma de ... lei reprezentand penalitati „cf. contract”.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

... c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;”

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 09.08.2012 s-au consemnat urmatoarele:

*„5. Intrebare: In luna octombrie 2010 societatea dvs. inregistreaza in evidenta contabila factura nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ...,16 lei si o TVA aferenta in suma de ...,08 lei emisa de SC ... SRL Piatra Neamt reprezentand penalitati. Din discutiile purtate cu dvs. ati precizat ca sunt pierderi in greutate si pierderi de umiditate. Puteti prezenta bonurile de cantar si analizele de umiditate in baza carora au fost stabilite aceste deprecieri?*

*5. Raspuns: pana in acest moment nu am gasit bonuri de cantar si analize de umiditate si **niciun alt document pentru justificarea penalitatilor**”.*

In contestatia formulata societatea precizeaza ca: „Suma de ... lei reprezinta penalitati contractuale datorate unui partener roman si conform Codului Fiscal - art. 21 coroborat cu Normele de aplicare ale Codului Fiscal, reprezinta cheltuiala deductibila, fiind totodata venit impozabil pentru societatea care a emis factura. Analiza facuta de catre autoritatea fiscala pe acesta speta este in afara cauzei acestei facturi, care asa cum am aratat (anexata in copie) reprezinta penalitati a caror deductibilitate este data de art. 21 din Codul fiscal, fara vreo alta conditie suplimentara”

În plus, contestatoarea a pus la dispoziția organelor de soluționare a contestației contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., copie xerox, încheiat cu SC ... SRL, prin care se face referire la cantitatea și felul produselor contractate, dar nu se face nicio referire la penalitățile de întârziere și daunele-interese .

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23 lit. d) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- „ (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.” coroborat cu „In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:...d) penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente, sunt cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile pe măsura înregistrării lor.”

- „(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că sunt încadrate ca fiind deductibile fiscal numai acele cheltuieli care sunt efectuate în vederea realizării de venituri impozabile și sunt înregistrate în baza unui document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

În raport de prevederile legale invocate mai sus, din analiza contractului de vânzare-cumpărare încheiat între SC ... SRL și SC ... SRL se reține că în acest contract nu au fost stabilite penalitățile ce decurg din operațiunea de vânzarea-cumpărarea produselor agricole.

Având în vedere cele reținute anterior, că și solicitarea SC ... SRL privind considerarea cheltuielilor în suma de ... lei drept deductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ... lei înregistrate de societate.

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

În fapt, în luna martie 2011 societatea a achiziționat îngrășăminte de la SC ... SRL ..., în baza facturilor pentru care societatea a prezentat avize de însoțire a marfii pentru justificarea modului cum s-a efectuat transportul, cu excepția facturii nr. .../09.03.2011 pentru cantitatea de 114,5 to, cu valoare

fara TVA in suma de ... lei, si a facturii nr. .../30.03.2012 cu valoare fara TVA in suma de ... lei.

Pentru factura nr. .../09.03.2011, societatea a prezentat un numar de trei avize, fiecare pentru cantitatea de 24 To, si anume avizele nr. .../09.03.2011, nr. .../08.03.2011 si nr. .../08.03.2011, justificand astfel transportul pentru 72 to ingrasamint. Pentru diferenta de 42,5 to societatea nu a prezentat avize de insotire a marfii, valoarea fara TVA a ingrasamintelor pentru care societatea nu a putut dovedi realitatea fenomenului economic fiind in suma de ... lei. Aferent acestor avize au fost verificate in baza de date ANAF nr. mijloacelor de transport precizate pe avizele de insotire, respectiv ... -autoutilitara tractor apartinand unei persoane fizice si ... autoutilitara apartinand SC ... SRL, constatand ca acestea au capacitatea de transport a marfurilor livrate.

Datorita faptului ca la rubrica „datele de expeditie” din aceste facturi fiscale a fost inscrisa mentiunea „prin posta” organele de control au solicitat prezentarea avizelor de insotire a marfii pentru a stabili realitatea operatiunii economice, datele de expeditie si mijloacele de transport cu care au fost transportate aceste produse.

Pentru factura nr. .../30.03.2012 emisa de SC ... SRL ..., ce reprezinta contravaloarea a 24 to ingrasaminte, cu o valoare fara TVA in suma de ... lei, societatea nu a prezentat documente de transport.

In drept, conform anexei nr. 2 la OMEF nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 - actualizat - privind documentele financiar-contabile:

*„ AVIZ DE INSOTIRE A MARFII (cod 14-3-6A)*

*Este formular cu regim special intern de tiparire si numerotare.*

*1. Serveste ca:*

- document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;*
- document ce sta la baza intocmirii facturii, dupa caz;*
- dispozitie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiasi unitati;*
- document de primire in gestiune, dupa caz;*
- document de descarcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.”*

Conform art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:  
*„(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica achizitiile de ingrasamant prin prezentarea avizelor de insotire a marfii (documentul de insotire a marfii in timpul transportului - confor anexei nr. 2 la OMEF nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008) si pe facturi scrie „prin posta”, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind achizitie de ingrasamant conform prevederilor art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*”.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„ (2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*”

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu achizitiile de ingrasamant de la SC ... SRL, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei (... lei + ... lei).

#### Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei

In fapt, in anul 2011 societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul ... „Cheltuieli cu alte servicii efectuate de terti”, un numar de cinci facturi emise de SC ... SRL ..., dupa cum urmeaza:

- factura nr. ..., valoarea fara TVA ... lei;
- factura nr. ..., valoarea fara TVA ... lei;
- factura nr. ..., valoarea fara TVA ... lei;
- factura nr. ..., valoarea fara TVA ... lei;
- factura nr. ... , valoarea fara TVA ... lei.

Valoarea totala a tranzactiilor derulate in aceasta perioada cu SC ... SRL ... a fost in suma de ... lei, fiecare factura avand inscrisa mentiunea „consultanta acordata conform contract”.

Pentru aceste facturi societatea detine rapoartele de activitate ale SC ... SRL ... intocmite in limba germana, dar traduse in limba romana de catre un traducator autorizat.

Din analiza acestor rapoarte de activitate, rezulta ca serviciile prestate de catre acest furnizor au fost servicii de angajare personal, casierie, control contabil, etc., iar din faptul ca a emis facturi cu numere succesive pe perioade diferite reiese ca prestatorul functioneaza doar pentru SC ... SRL.

Avand in vedere ca in aceiasi perioada petenta avea incheiat contract de prestari servicii salarizare si servicii de contabilitate si expertiza contabila cu

SC ...s SRL ... si, in plus, nu s-au inregistrat, angajari de salariati, rezulta ca societatea nu justifica necesitatea serviciilor prestate de SC ... SRL ....

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

- art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile de consultanta in situatia in care

indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Ținând cont de faptul că societatea contestatoare nu justifică necesitatea serviciilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reînscadrat tranzacțiile privind prestarea de consultanță conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale ..... pot reînscadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”.

În plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ (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.*”

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC ... SRL, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile în suma de ... lei.

*Referitor la reintregirea bazei impozabile cu suma de ... lei (... lei în anul 2011+ ... lei în anul 2012)*

În fapt, începând cu luna noiembrie 2011, SC ... SRL ... a reziliat contractul de prestări servicii încheiat cu SC ... SRL ... pentru serviciile de conducere a evidenței contabile și a încheiat contract cu același obiectiv cu Cabinet Exp. Ec. ... SRL ..., societate responsabilă cu conducerea evidenței contabile începând cu luna noiembrie 2011.

SC ... SRL ... a înregistrat în continuare în evidența contabilă, pentru perioada noiembrie 2011-martie 2012, facturi emise de SC ... SRL ..., cheltuielile aferente acestor facturi și evidențiate în contul ... „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” fiind de... lei + ... lei.



Serviciile facturate de SC M... SRL reprezinta servicii de contabilitate si salarizare, iar societatea nu justifica aceste servicii cu un contract valabil la data respectiva, contractarea si prestarea acestor servicii facandu-se printr-o alta societate.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile, ulterioare:

*„(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”*

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile, ulterioare:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

- art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile, ulterioare:

*(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

....

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;”*

La pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la 01.01.2009, sunt prevazute conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestari servicii, respectiv:

*„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:*

*- serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele perceput, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile in situatia in care indeplinesc cumulativ mai multe conditii, respectiv societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt efectiv prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru intreaga perioada in care se deruleaza contractul, iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, expertize sau alte materiale corespunzatoare.

Tinand cont de faptul ca societatea contestatoare nu justifica necesitatea serviciilor, avand contract pentru respectivele servicii cu o alta societate, si nu detine un contract valabil pentru prestarea acestora, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile privind prestarea de servicii conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia : *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale ..... pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”*.

In plus, art. 7 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„ (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”*

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale incidente in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit la calculul impozitului pe profit cheltuielile inregistrate de SC ... SRL cu serviciile facturate de SC M.... SRL, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ... SRL pentru impozitul pe profit ce decurge din cheltuielile stabilite nedeductibile in suma de ... lei.

#### *Referitor la dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit*

Prin Decizia de impunere nr. ... au fost calculate dobanzile/majorarri de intarziere si penalitatile calculate, in suma de ... lei, respectiv ... lei.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere..”*

*“Art. 120 - Majorari de întârziere*

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

*“Art. 120<sup>1</sup> - Penalitati de intarziere*

*(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.*

*2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

*a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;*

*b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;*

*c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.*

*(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”*

Astfel, intrucat petenta datoreaza doar impozit pe profit in suma de ... lei, cu ... lei mai putin decat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei, rezulta ca pentru impozitul pe profit in suma de ... lei petenta datoreaza, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus:

- majorari de intarziere pentru perioada 26.01.2008-30.06.2010 in suma de ... lei;
- dobanzi de intarziere pentru perioada 01.07.2010-12.08.2012 in suma de ... lei;
- penalitati de intarziere in suma de ... lei.

#### Referitor la TVA

#### Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei

In fapt, in luna octombrie 2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila aferenta a 5 facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., reprezentand prestari de servicii agricole.

Prin facturile emise de SC ... SRL ..., contestatoarea a dedus TVA in suma de .... lei, dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei, TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei, TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei, TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ..., TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei, TVA ... lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG NR. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „*Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

*... c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;”*

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 27.07.2012 s-au consemnat urmatoarele:

*„ 1. Intrebare: Va rugam sa precizati daca puteti prezenta contractele si situatiile de lucrari pentru serviciile prestate de SC ... SRL ..., servicii facturate de furnizor in anul 2006 si inregistrate de societatea dumneavoastra in anul 2007.*

*1. Raspuns: La momentul respectiv societatea nu se afla in proprietatea noastra (nt ...../... SRL), fiind preluata ulterior. In mod evident, fostul actionar nu a predat aceste documente, prin urmare nu va putem prezenta documentele respective.”*

Din cele mentionate mai sus, rezulta ca petenta nu a putut prezenta contractul si situatiile de lucrari sau rapoartele de activitate cu care sa justifice prestarea de servicii agricole.

In plus, in motivarea cererii SC ... SRL in Dosarul nr. ... aflat pe rolul Judecatoriei ... (Sentinta nr. ...), aceasta a precizat ca din continutul facturilor reiese ca obligatiile reprezentau contravaloarea lucrarilor agricole executate dar nu se poate dovedi existenta unor raporturi juridice contractuale intre SC ... SRL si SC ... SRL ... si, in plus, nu exista un contract intre aceste doua parti deoarece acel contract a fost incheiat cu o alta societate, respectiv SC ... SRL.

In fapt, pentru anul agricol 2007 - 2008, SC ... SRL ... a incheiat cu SC .... SRL ... un contract de subarendare, in baza caruia SC ... SRL ... a transferat in arenda, mai departe, catre SC .... SRL .... Deasemenea, in balantele de verificare intocmite de societate pentru anul agricol 2007 - 2008, societatea nu a evidentiat nici productie in curs si nici productie agricola realizata, iar la solicitarea organelor de control, societatea nu a putut prezenta contractul incheiat cu SC ... SRL ... si nici situatiile de lucrari.

In nota explicativa luata reprezentantului legal al societatii, acesta a precizat ca la acea data societate avea alt actionariat si ca aceste documente nu au fost predate, prin urmare ele nu au putut fi prezentate.

**In drept,** sunt aplicabile dispozitiile urmatoarelor acte normative:

- art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „*Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare,*

*faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “ (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

*c) sa nu depaseasca perioada prevazută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal.”*

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugată aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155](#) alin. (5);”*

Se retine din constatările organelor de inspectie fiscala ca pentru facturile de prestari servicii facturate de SC ... SRL ... nu au fost prezentate documente de la societatea furnizoare.

Societatea contestatoare nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici la contestatie, niciun document pentru a face dovada ca serviciile in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, dar nici nu avea posibilitatea sa le prezinte avand in vedere motivatia instantei.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ....

lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei aferenta facturilor emise de SC ...

In fapt, societatea a inregistrat in anii 2009 si 2010 8 facuri fiscale emise de SC ... SRL ..., facturi de prestari servicii agricole, dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei,
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei;
- factura fiscala nr. ... cu TVA aferenta in suma de ... lei.

Suma totala a TVA dedusa de SC ... SRL ... aferenta facturilor enumerate mai sus a fost de .... lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „*Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:*

... c) *discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;*”

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 09.08.2012 s-au consemnat urmatoarele:

„4. *In cursul anului 2009, in evidenta contabila sunt inregistrate pe cheltuieli deductibile servicii agricole prestate de SC ... SRL ..., respectiv facturile ..., F ..., F ... si ..., valoarea totala a acestor servicii fiind in suma de ... lei si o TVA aferenta in suma de ... lei. Va rugam sa prezentati contractele incheiate cu acest furnizor de servicii precum si situatiile de lucrari, rapoarte de activitate, etc. asa cum se precizeaza la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 rep., documente necesare pentru a dovedi dreptul de deductibilitate a serviciului, necesitatea si realitatea serviciului prestat.*

4. *Raspuns: Pana in acest moment, nu detinem contracte si/sau situatii de lucrari pentru facturile ..., F ..., F ... si F ....*”

In contestatia formulata societatea precizeaza ca: „*Pentru a depasi aceste neajunsuri documentare, societatea a luat legatura cu furnizorul in cauza si a obtinut copii ale documentelor aratand totodata ca societatea ... a fost supusa unui control fiscal, iar aceste facturi au fost recunoscute ca fiind valabile, si facand parte din baza impozabila a acestora.*”

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei in copie xerox Contractul de prestari de servicii nr. ..., tradus in limba romana, si un contract din data de ..., in limba germana, care nu a fost tradus in limba romana.

Factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL, valoare fara TVA ... lei are inregistrata mentiunea „prestari servicii conform contr. nr. ...”, iar contestatoarea nu a prezentat Contractul nr. ....

Factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL, valoare fara TVA ... lei are inregistrata mentiunea „prestari servicii conform contr. nr. ...”, iar contestatoarea nu a prezentat Contractul nr. ....

Facturile nr. ... si nr. ... au inregistrat mentiunile „prestari servicii conform contract nr. ....

Organul de solutionare a contestatiei constata ca la data inspectiei fiscale, reprezentantul societatii a recunoscut, prin Nota explicativa data in fata organelor de inspectie fiscala, ca nu poate prezenta contracte de prestari servicii si/sau situatiile de lucrari incheiate cu SC ... SRL.

Acest fapt reiese si din declaratia pe propria raspundere data in baza art. 105 alin. (8) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, de catre reprezentantul societatii contestatoare.

Referitor la depunerea de probe noi in sustinerea contestatiei, art. 213 alin. (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

***"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."***

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei in copie xerox Contractul de prestari de servicii nr. ..., tradus in limba romana, si un contract din data de ..., in limba germana, care nu a fost tradus in limba romana.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, prin referarul inregistrat la AIF sub nr. ... organele de control s-au pronuntat cu privire la documentele prezentate de contestatoare mentionand urmatoarele:

*„- pentru factura nr. ..., reprezentand prestari servicii discuit cf. Contract ...-„500ha”, societatea prezinta un Deviz de lucrari pentru 500 ha si oferta incheiata cu furnizorul ... SRL - ....*

*Referitor la aceste servicii, organele de control constata ca acestea sunt aferente anului agricol 2008-2009, cand societatea a transferat intreaga suprafata de teren detinuta (499,46 ha) catre SC ... SRL - ..., in consecinta acestea nefiind aferente unor venituri impozabile.*

*Mai mult din analiza devizului reiese ca nu sunt specificate parcelele unde au fost efectuate aceste lucrari, societatea nedemonstrand realitatea fenomenului. - pentru factura nr. ..., reprezentand prestari servicii cf. Contract ... - „500 ha”, societatea nu a prezentat contractul si nici situatii de lucrari. Mentionam ca in*

*anul agricol 2009-2010 societatea a cultivat si declarat la APIA o suprafata de 529 Ha din care cultura infiintata in acest an agricol a fost pentru o suprafata de 297,95 Ha cu grau, restul terenului fiind necultivat.*

*- pentru factura nr. 0..., reprezentand prestari servicii cf. contract ... societatea a prezentat contractul de prestari servicii fara insa a pune la dispozitie si situatii de lucrari aferente. Din analiza contactului nr. ..., la art. 3 pct. 3.2 se precizeaza ca pentru fiecare lucrare executata se va intocmi cate un proces verbal in care vor fi consemnate parcelele pentru respectiva prestare de servicii, procese ce vor fi semnate de ambele parti. Societatea nu poate prezenta aceste procese-verbale cu parcelele unde au fost executate aceste lucrari. Factura a fost stornata in 2010 si refacturata prestatia cu factura nr. ...”.*

In fapt, la art. 3 pct. 3.2.din Contractul de prestari servicii nr. ... se precizeaza:

*„Partile sunt de acord sa intocmeasca cate un proces - verbal pentru fiecare lucrare executata si receptionata, in fiecare fiind consemnate parcelele pentru respectiva prestare de servicii; procesele - verbale trebuie sa fie semnate de reprezentantii ambelor parti si stampilate. Dupa acceptarea respectivului proces-verbal va fi intocmita factura pentru prestarea de servicii. Angajatorul va achita factura in decurs de 4 saptamani de la data facturii.”*

Societatea contestatoare nu a depus la prezenta contestatie procese verbale semnate si stampilate de reprezentantii ambelor parti, asa cum prevede art. 3 din Contractul de prestari servicii nr. ....

Pentru a justifica dreptul de deducere a TVA, societatea are obligatia de a detine si alte documente justificative care sa demonstreze realitatea si utilitatea acestora, respectiv sa demonstreze ca aceste servicii au legatura cu activitatea societatii si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, **motiv pentru care nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale.**

**In drept,** sunt aplicabile dispozitiile urmatoarelor acte normative:

- art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*



*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “ (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

*c) sa nu depaseasca perioada prevazută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal.”*

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugată aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155](#) alin. (5);”*

Se retine din constatările organelor de inspectie fiscala ca pentru facturile de prestari servicii facturate de SC ... SRL ... nu au fost prezentate documente de la societatea furnizoare.

Societatea contestatoare nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici la contestatie, contracte insotite de procese verbale pentru a face dovada ca serviciile in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .... lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

*Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei aferenta facturilor emise de ..... Germania*

*Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei*

In fapt, societatea a intocmit in luna decembrie 2009 nota contabila ..., prin care societatea a reflectat in contabilitate, conform reglementarilor contabile si contractului incheiat intre parti, serviciile prestate pentru perioada la care acestea se refera, respectiv anul 2009, pentru care nu s-a primit factura.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de societate, reiese ca societatea nu a inregistrat TVA deductibila , asa cum reiese din registrul jurnal aferent lunii decembrie 2009 si din decontul de TVA aferent aceleiasi luni, stabilindu-se ca societatea nu a in scris nicio suma la rd. 5, respectiv rd. 17 din decontul de TVA „Bunuri si servicii achizitionate pentru care beneficiarul din Romania este obligat la plata TVA „taxare inversa”. Pentru inregistrarea facturii nesosite, societatea contestatoare a intocmit urmatoarea nota contabila: ... „Alte servicii efectuate de terti” = 408 „Furnizori - facturi nesosite” cu valoarea de 153.677,69 lei.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de .... lei, fara a tine cont ca societatea contestatoare nu a inregistrat TVA deductibila.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 2 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82 - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Contabilitatea , ca activitate specializata in masurarea , evaluarea, cunoasterea , gestiunea si controlul activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, precum si a rezultatelor obtinute din activitatea persoanelor juridice si fizice prevazute la art. 1, trebuie sa asigure inregistrarea cronologica si sistematica , prelucrarea si pastrarea informatiilor cu privire la pozitia financiara , performanta financiara si fluxurile de trezorerie, atat pentru cerintele interne ale acestora, cat si in relatiile cu investitorii prezenti si potentiali, creditorii financiari si comerciali, clientii, institutiile publice si alti utllizatori ” ;*
- art. 6, alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82- republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ “.*

In fapt, in mod corect societatea contestatoare nu a inregistrat TVA deductibila deoarece nu a detinut un document justificativ in baza caruia sa faca inregistrarea, respectiv o factura fiscala asa cum prevede art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, urmeaza a se admite contestatia pentru TVA in suma de .... lei, reprezentand TVA pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere.

*Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de .... lei*

In luna februarie 2010, societatea contestatoare a inregistrat factura nr. ..., intocmind urmatoarele note contabile:

408 „Furnizori - facturi nesosite” = 5125 „Sume in curs de decontare” cu suma de ... lei;

5125 „Sume in curs de decontare” = 401 „Furnizori” cu suma de ...,30 lei;

4426 „TVA deductibila” = 4427 „TVA colectata” cu suma de ...,14 lei.

Aceasta factura a reprezentat refacturare costuri, obiectul facturii reprezentandu-l servicii prestate de dl. ..., ca fiind servicii prestate de Cabinet Individual Avocat ..., cheltuieli de intermediere achizitie teren, etc.

In situatia desfasuratoare prezentata de SC ... SRL ... ca anexa a facturii, reiese ca SC ..... Germania mentioneaza servicii prestate de dl. ing. dipl. agr. ..., servicii intermediere achizitie teren, servicii prestate de Cabinet Individual Avocat..., etc.

Din analiza documentelor prezentate, se constata ca societatea verificata are incheiat cu dl. ing. dipl. agr. ... contractul nr. ... cu intrare in vigoare de la data de 01.01.2009 ce are ca obiect servicii de consultanta in afaceri pentru domeniul agricol, servicii pentru care dl. ... a emis facturi in perioadele in care acesta a prestat servicii, direct catre SC ... SRL ..., facturi ce sunt inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate.

Referitor la serviciile refacturate reprezentand intermediere achizitionare teren, trebuie precizat ca pe toata perioada verificata, societate nu a detinut terenuri.

In ceea ce priveste refacturarea de catre SC ... Germania a serviciilor prestate de catre Cabinet Individual Avocat..., in lunile in care acest cabinet a prestat servicii de asistenta juridica catre SC ... SRL ..., s-a constatat ca Cabinetul Individual Avocat... a emis facturi de prestari servicii direct catre SC ... SRL ... (factura fiscala ...).

In sustinerea cauzei societatea prezinta la dosarul contestatiei documente suplimentare, respectiv traduceri autorizate ale situatiilor de lucrari, fara a prezenta insa contractul acceptat de beneficiar, dar prin acest mod de emitere a facturilor s-au decontat dublu prestari de servicii.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de .... lei aferenta facturii nr. ..., in suma de ... lei, fara a tine cont ca societatea a inregistrat TVA deductibila in suma de doar ... lei, iar cota standard la acea data a fost de 19%, asa cum prevedea art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in luna februarie 2010: *„Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:  
- art. 126 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania, potrivit art. 132<sup>1</sup>:*

*a) o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decat mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin. (4), care urmeaza unei livrari intracomunitare efectuate in afara Romaniei de catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare si care nu este considerata intreprindere mica in statul sau membru, si careia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrarile de bunuri care fac obiectul unei instalari sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vanzarile la distanta;”*

- art. 126 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Operatiunile impozabile pot fi:*

*a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

- art. 146 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

...

*e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri, sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155<sup>1</sup> alin. (1);”*

- art. 151 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„(1) **Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei.**”*

- art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (2)-(6).”*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca conform art. 126 alin. (3) lit. a) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal tranzactia desfasurata intre SC ... SRL si SC ..... Germania este operatiune impozabila in Romania.

Persoana obligata la plata TVA este persoana impozabila care efectueaza achizitia intracomunitara conform art. 151 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din aceste prevederi legale rezulta obligatia SC ... SRL de a colecta TVA pentru achizitia intracomunitara efectuata.

Conform art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in acest caz plata la buget a TVA se face prin inscrierea in decontul de TVA, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, a taxei aferente achizitiei intracomunitare, in limitele si in conditiile prevazute de art. 145-147<sup>1</sup> din lege. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este obligatoriu urmata de deducerea taxei.

Inregistrarea contabila 4426 „TVA deductibila” = 4427 „TVA colectata” este denumita „autolichidarea taxei pe valoarea adaugata”, iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezulta ca societatea comerciala are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiei intracomunitare, inasa numai daca respecta conditiile si limitele stabilite de art. 145-147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este obligatoriu urmata si de deducerea acestei taxe.

La art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza sfera de aplicare a dreptului de deducere, iar la alin. (2) al acestui articol se precizeaza conditiile care trebuie indeplinite de o persoana impozabila pentru a avea dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor.

La art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza cu claritate ca se va putea deduce TVA aferenta achizitiilor doar daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Definirea operatiunilor impozabile este prevazuta la art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar operatiunile impozabile sunt parte integranta din operatiunile impozabile asa cum prevede art. 126 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt prevazute conditiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, inasa numai dupa ce s-au respectat conditiile inscrite la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat nu este corect sa se exercite un drept pe care in mod legal nu il ai.

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt

indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

Concluzionand, societatea contestatoare a dedus nejustificat TVA in suma de ... lei, aferenta facturii emise de SC ..... Germania (nota contabila nr. 64 din registrul-jurnal), dar a aplicat corect cota prevazuta de art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in luna februarie 2010.

In conformitate cu prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”;
- art. 216 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(2) In cazul admiterii contestatiei se decide, dupa caz, anulara totala sau partiala a actului atacat.”

se va admite partial contestatia pentru TVA in suma de ... lei (... lei TVA pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere - ... lei TVA inregistrata de societatea contestatoare).

#### Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna octombrie 2010 SC ... SRL ... a evidentiat in contabilitate factura fiscala nr. ... emisa de SC ... SRL ... cu valoare fara TVA in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, reprezentand penalizari.

Organele de inspectie fiscala au solicitat d-lui ..., imputernicit al SC ... SRL, nota explicativa conform art. 94 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

... c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;”

Prin nota explicativa data de dl. ... in data de 09.08.2012 s-au consemnat urmatoarele:

„5. Intrebare: In luna octombrie 2010 societatea dvs. inregistreaza in evidenta contabila factura nr. ... cu o valoare fara TVA in suma de ..., 16 lei si o TVA

*aferinta in suma de ...,08 lei emisa de SC ... SRL Piatra Neamt reprezentand penalitati. Din discutiile purtate cu dvs. ati precizat ca sunt pierderi in greutate si pierderi de umiditate. Puteti prezenta bonurile de cantar si analizele de umiditate in baza carora au fost stabilite aceste deprecieri?*

*5. Raspuns: pana in acest moment nu am gasit bonuri de cantar si analize de umiditate si **niciun alt document pentru justificarea penalitatilor**".*

*In contestatia formulata societatea precizeaza ca: „Suma de ... lei reprezinta penalitati contractuale datorate unui partener roman si conform Codului Fiscal - art. 21 coroborat cu Normele de aplicare ale Codului Fiscal, reprezinta cheltuiala deductibila, fiind totodata venit impozabil pentru societatea care a emis factura. Analiza facuta de catre autoritatea fiscala pe acesta speta este in afara cauzei acestei facturi, care asa cum am aratat (anexata in copie) reprezinta penalitati a caror deductibilitate este data de art. 21 din Codul fiscal, fara vreo alta conditie suplimentara”.*

*In plus, contestatoarea a pus la dispozitia organelor de solutionare a contestatiei contractul de vanzare-cumparare nr. ..., copie xerox, incheiat cu SC ... SRL, prin care se face referire la cantitatea si felul produselor contractate, dar nu se face nicio referire la penalitatile de intarziere si daunele-interese .*

*In drept sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:*

*- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:*

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

***a) operatiuni taxabile;**” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “ (4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

*c) sa nu depaseasca perioada prevazută la **art. 147<sup>1</sup>** alin. (2) din Codul fiscal.”*

*Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugată aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.*

*In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :*

*“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155 alin. \(5\)](#);"*

Se retine din constatările organelor de inspectie fiscala ca pentru factura de prestari servicii emisa de SC ... SRL ... nu au fost prezentate documente de la societatea furnizoare din care sa rezulte acordul partilor cu privire la calculul penalitatilor.

Societatea contestatoare nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici la contestatie, un contract pentru a face dovada ca penalitatile in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, respectiv au fost consecinta tranzactiilor desfasurate intre parti, fiind confirmate prin contract de partile implicate in efectuarea tranzactiilor.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente cuantumul penalizarilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

*Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL*

In fapt, societatea a inregistrat TVA deductibila in suma de ... lei aferenta a cinci facturi emise de SC ... SRL ..., dupa cum urmeaza:

- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. ... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei;
- factura fiscala nr. 00... - TVA ... lei.

Valoarea totala a tranzactiilor derulate in aceasta perioada cu SC ... SRL ... a fost in suma de ... lei, fiecare factura avand inscrisa mentiunea „consultanta acordata conform contract”.

Pentru aceste facturi societatea detine rapoartele de activitate ale SC ... SRL ... intocmite in limba germana si traduse in limba romana de catre un traducator autorizat.



Din analiza acestor rapoarte de activitate, rezulta ca serviciile prestate de catre acest furnizor au fost servicii de angajare personal, casierie, control contabil, etc.

Avand in vedere ca in aceiasi perioada petenta avea incheiat contract de prestari servicii salarizare si servicii de contabilitate si expertiza contabila cu SC ...s SRL ... si, in plus, nu s-au inregistrat, angajari de salariati, rezulta ca societatea nu justifica necesitatea serviciilor prestate de SC ... SRL ....

In speta sunt aplicabile prevederile art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completare ulterioare, care dispun:

- art.145

*“ Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmtoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

-art.146

*“Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmtoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii ca politica companiei este facuta de parteneri si nu este legal ca organele fiscale sa intervina prin anularea unor decizii deoarece trebuie precizat ca nu se pot accepta deci din punct de vedere fiscal deciziile care aduc atingere sau care nu se incadreaza in litera si spiritul Codului fiscal.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ...

lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de SC ... SRL

In fapt, in luna martie 2011 societatea a achizitionat ingrasaminte de la SC ... SRL ..., facturi pentru care societatea a prezentat avize de insotire a marfii pentru justificarea modului cum s-a efectuat transportul, cu exceptia facturii nr. .../09.03.2011 pentru cantitatea de 114,5 to, cu TVA in suma de ... lei, si a facturii nr. .../30.03.2012 cu valoare fara TVA in suma de ... lei cu o TVA aferenta de ... lei.

Pentru factura nr. .../09.03.2011, societatea a prezentat un numar de trei avize, fiecare pentru cantitatea de 24 To, si anume avizele nr. .../09.03.2011, nr. .../08.03.2011 si nr. .../08.03.2011, justificand astfel transportul pentru 72 to ingrasamint. Pentru diferenta de 42,5 to, cu TVA aferenta in suma de ... lei, societatea nu a prezentat avize de insotire a marfii, neputand dovedi realitatea fenomenului economic. Aferent acestor avize au fost verificate in baza de date ANAF nr. mijloacelor de transport precizate pe avizele de insotire, respectiv ... -autoutilitara tractor apartinand unei persoane fizice, si ... autoutilitara apartinand SC ... SRL, constatand ca acestea au capacitatea de transport a marfurilor livrate.

Datorita faptului ca la rubrica „datele de expeditie” din aceste facturi fiscale a fost inscrisa mentiunea „prin posta”, organele de control au solicitat prezentarea avizelor de insotire a marfii pentru stabilirea realitatii operatiunii economice, datele de expeditie si mijloacele de transport cu care au fost transportate aceste produse.

Pentru factura nr. .../30.03.2012 emisa de SC ... SRL ..., ce reprezinta contravaloarea a 24 to ingrasaminte, cu valoare fara TVA in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei societatea nu a prezentat documente de transport.

In drept, conform anexei nr. 2 la OMEF nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 - actualizat - privind documentele financiar-contabile:

*„ AVIZ DE INSOTIRE A MARFII (cod 14-3-6A)*

*Este formular cu regim special intern de tiparire si numerotare.*

*1. Serveste ca:*

- document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;*
  - document ce sta la baza intocmirii facturii, dupa caz;*
  - dispozitie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiasi unitati;*
  - document de primire in gestiune, dupa caz;*
  - document de descarcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.”*
- privind Codul fiscal cu modificarile si completarie ulterioare, care dispun:

In speta sunt aplicabile prevederile art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completare ulterioare, care dispun:

- art.145

*“ Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmtoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

-art.146

*“Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmtoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia, detinerea unei facturi nefiind suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei (... lei + ... lei), motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

*Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de ... lei aferenta facturii emise de ...*

In fapt, in luna aprilie 2011 societatea verificata a primit de la SC... Austria factura nr. ..., factura ce cuprinde produsele ce vor face obiectul tranzactiei si avansul ce trebuia achitat de societatea cumparatoare, produse ce au fost comercializate ulterior cu o alta factura.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei ca factura in cauza este o factura proforma, nu poate fi luata in considerare deoarece din analiza acesteia rezulta clar

ca aceasta reprezinta o factura fiscala si nu una proforma. In plus, trebuie retinut ca atat contestatoarele, cat si SC... au declarat in declaratia cod 390 operatiunea, fara a aparea neconcordante.

In fapt, factura mentionata reprezinta o factura de avans pentru care societatea nu a efectuat niciodata stornarea, pe nota de receptie intrari realizata de societate fiind inscrisa mentiunea „nu reprezinta marfa livrata, nu trebuia inregistrata, marfa nu a fost livrata”, recunoscand in felul acesta ca nu este aferenta operatiunilor taxabile.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 126 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania, potrivit art. 132<sup>1</sup>:*

*a) o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decat mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin. (4), care urmeaza unei livrari intracomunitare efectuate in afara Romaniei de catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare si care nu este considerata intreprindere mica in statul sau membru, si careia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrarile de bunuri care fac obiectul unei instalari sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vanzarile la distanta;”*

- art. 126 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Operatiunile impozabile pot fi:*

*a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

- art. 146 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

...

*e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri, sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155<sup>1</sup> alin. (1);”*

- art. 151 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

***„(1) Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei.”***

- art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

***„(2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (2)-(6).”***

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca in conformitate cu art. 126 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal tranzactia desfasurata intre SC ... SRL si SC ..... Germania este operatiune impozabila in Romania.

Persoana obligata la plata TVA este persoana impozabila care efectueaza achizitia intracomunitara conform art. 151 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din aceste prevederi legale rezulta obligatia SC ... SRL de a colecta TVA pentru achizitia intracomunitara efectuata.

Conform art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in acest caz plata la buget a TVA se face prin inscrierea in decontul de TVA, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, a taxei aferente achizitiei intracomunitare, inasa in limitele si in conditiile prevazute de art. 145-147<sup>1</sup> din lege. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este obligatoriu urmata de deducerea taxei.

Inregistrarea contabila 4426 „TVA deductibila” = 4427 „TVA colectata” este denumita „autolichidarea taxei pe valoarea adaugata”, iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezulta ca societatea comerciala are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiei intracomunitare, inasa numai daca respecta conditiile si limitele stabilite de art. 145-147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este obligatoriu urmata si de deducerea acestei taxe.

La art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza sfera de aplicare a dreptului de deducere, iar la alin. (2) al acestui articol se precizeaza

conditiile care trebuie indeplinite de o persoana impozabila pentru a avea dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor.

La art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza cu claritate ca se va putea deduce TVA aferenta achizitiilor doar daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Definirea operatiunilor impozabile este prevazuta la art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar operatiunile impozabile sunt parte integranta din operatiunile impozabile asa cum prevede art. 126 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt prevazute conditiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, insa numai dupa ce s-au respectat conditiile inscrise la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat nu este legal sa se exercite un drept pe care in mod legal nu il ai.

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

Concluzionand, societatea contestoare a dedus nejustificat TVA in suma de ... lei, aferenta facturii emise de SC... Austria.

Referitor la TVA aferent facturilor emise de SC ... .., SC ... SRL, respectiv SC ... SRL (... lei + ... lei + ... lei)

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA pentru doua facturi emise SC ... .., respectiv factura fiscala nr. ..., TVA in suma de... lei, si factura fiscala nr. ..., TVA in suma de ... lei. Pentru aceste facturi, societatea contestatoare nu a prezentat contractele care au stat la baza prestarii serviciilor si rapoartele de activitate pentru a stabili daca aceste servicii au fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile.

SC ... SRL a inregistrat, de asemenea, si a dedus TVA pentru doua facturi fiscale emise de SC ... SRL ..., respectiv factura nr. ... cu TVA in suma de ... lei si factura nr. ... cu TVA in suma de ... lei, reprezentand prestari de servicii pentru care societatea verificata nu a prezentat contractele care au stat la baza acestor servicii si rapoartele de activitate pentru a se stabili daca aceste servicii sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In luna noiembrie 2011, SC ... SRL ... a inregistrat in evidenta contabila facturi emise de SC ... SRL cu TVA in suma de 3.008 lei.

SC ... SRL a reziliat contractul de prestari servicii contabilitate si salarizare, incheiat cu SC ... SRL ... pentru serviciile de conducere a evidentei contabile si a incheiat contract cu acelasi obiectiv cu Cabinet Exp. Ec. ... SRL ..., societate responsabila cu conducerea evidentei contabile incepand cu luna noiembrie 2011.

Pentru facturile de prestari servicii emise de SC ... SRL societatea contestatoare nu a prezentat contracte valabile cu care sa justifice ca serviciile au fost realizate in scopul operatiunilor taxabile.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completare ulterioare, care dispun:

- art.145

*“ Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmtoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile;”*

-art.146

*“Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmtoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform dispozitiilor legale enuntate, persoanele impozabile au dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia, detinerea unei facturi nefiind suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere.

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de

14.736 lei (... lei + ... lei + ... lei), motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Referitor la dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA

Prin Decizia de impunere nr. ... au fost calculate dobanzile/majorarile de intarziere in suma de ... lei.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere..”*

*“Art. 120 - Majorari de întârziere*

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

Astfel, intrucat TVA suplimentara de plata este in suma de ... lei (... lei - .... lei - ... lei - ... lei) petenta datoreaza, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus:

- majorari de intarziere pentru perioada 26.04.2008-30.06.2010 in suma de ... lei;
- dobanzi de intarziere pentru perioada 01.07.2010-25.03.2011 in suma de ... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 al art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 4766/29.01.2013:

**D E C I D E**

- admiterea contestatiei pentru:
  - impozit pe profit in suma de ... lei;
  - majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei;
  - penalitati de intarziere in suma de ... lei.
- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru:
  - impozit pe profit in suma de ...lei;
  - majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei;
  - penalitati de intarziere in suma de ... lei.
- admiterea contestatiei pentru:



- TVA in suma de ... lei;
- majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei.
- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru:
  - TVA in suma de ... lei;
  - majorari/dobanzi de intarziere in suma de .... lei.
- prezenta decizie se comunica la :
  - SC ... SRL;
  - AIF ... - Serviciul Inspecție Fiscală ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

...