



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19  
Cluj-Napoca, jud. Cluj  
Tel : 0264 591670  
Fax : 0264 592489  
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

## DECIZIA nr. 227/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. NLM S.R.L.**  
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj  
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice  
a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. 29.886/21.09.2009, de catre Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. NEW LOOK MEDIA S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala partiala intocmit la data de .....07.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....07.2009.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala partiala intocmit la data de ....07.2009 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala Cluj si inregistrat sub nr. -/....07.2009, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/...07.2009, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare de plata in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

In virtutea rolului sau activ, cu adresa nr. -/....09.2009 transmisa prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire, organul de solutionare a contestatiei i-a facut cunoscut societatii contestatoare ca Raportul de inspectie fiscala reprezinta un act premergator care sta la baza intocmirii Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si ca doar acesta din urma este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat, solicitand petentei sa precizeze daca prin contestatia formulata se indreapta impotriva deciziei de impunere prin care i s-a creat o situatie noua privind obligatiile fiscale datorate bugetului de stat.

Prin aceiasi adresa mentionata mai sus, se solicita petentei sa precizeze cuantumul sumelor contestate, individualizate pe categorii de

impozite, taxe, precum si accesorii ale acestora, in conformitate cu prevederile pct. 175.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/01.07.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, facandu-se totodata invitatia ca aceasta sa se prezinte la organul fiscal pentru o discutie cu privire la aspectele invocate in contestatie.

Cu adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Cluj sub nr. -/...10.2009, petenta comunica ca prin contestatia formulata se indreapta si impotriva Deciziei de impunere nr. -/....07.2009, iar **contestatia priveste sumele calculate cu titlu de impozit pe venitul microintreprinderilor, impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente acestora**, fara ca petenta sa precizeze cuantumul acestora.

In situatia data organul de solutionare a contestatiei i-a act de faptul ca petenta contesta obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus la sursele precizate de catre aceasta, respectiv impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe veniturile microintreprinderilor,
- "y" lei majorari intarz. aferente imp. pe veniturile microintrepr.
- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, emisa la data de ...07.2009, a fost comunicata petentei la data de .....08.2009 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Cluj la data de ....09.2009, fiind inregistrata sub nr. -/....09.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206, alin. (1) si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. NLM S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata pe care o intituleaza cerere, solicita ca la intocmirea formei finale a Raportului de inspectie fiscala partiala nr. -/....07.2009, sa fie avute *"in vedere documentele atasate*

prezentei cereri”, documente care nu au putut fi prezentate la data controlului, deoarece identificarea si strangerea lor a necesitat un timp mai indelungat.

In cuprinsul contestatiei formulate, petenta face unele precizari cu privire la actele contabile ale societatii, precum si a documentelor lipsa, aratand:

- contabilitatea societatii a fost tinuta prin grija d-nei MN, fara ca pentru aceasta firma sa fie inregistrat un contract de munca pentru activitatea prestata,

- la data de 04 aprilie 2008 cand asociatii societatii au avut adunarea generala, d-na MN a predat actele contabile care au fost prezentate organului fiscal cu ocazia efectuării inspectiei fiscale,

- dupa preluarea actelor contabile am constatat ca exista lipsuri si cu toate ca in repetate randuri i-am solicitat contabilei sa aduca toate actele contabile, precum si declaratiile depuse, aceasta a refuzat in mod constant,

- facturierul cu seriile ....501-....550 a fost pierdut in anul 2006, iar la data pierderii nu erau emise facturile de la ....526-....550. Facturierul a fost declarat pierdut, dar asociatul care l-a pierdut nu isi mai aminteste ziarul in care s-a facut publicitatea in acest sens, motiv pentru care acesta va fi declarat inca o data pierdut.

- facturierul cu seriile ...150-.....200 se afla in posesia asociatului PG care refuza sa-l predea, ca atare declaram si acest facturier pierdut, iar publicitatea urmeaza sa o facem intr-un ziar de larga circulatie.

**II. Prin DECIZIA DE IMPUNERE** privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, sunt stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de de “y” lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, obligatii retinute ca datorate bugetului de stat in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ....07.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. - /....07.2009.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare retinute in sarcina agentului economic, s-a intocmit ca urmare a inspectiei fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului constand in impozite si taxe, inspectie fiscala efectuata la sesizarea Garzii Financiare-Sectia Cluj cu adresa nr. -/-/CJ/....06.2009 si inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/....06.2009.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ....03.2006-.....12.2008, societatea a procedat la declararea unor obligatii fiscale la sursele impozit pe profit si impozit pe venitul

microintreprinderilor mai mici decat cele calculate si inregistrate in evidenta contabila, a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand prestari de servicii fara a avea la baza contracte, devize de lucrari sau alte situatii anexa pentru a se putea identifica necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor cheltuieli, respectiv cheltuieli care nu au la baza documente justificative.

De asemenea, intrucat organele de inspectie fiscala au constatat lipsa a doua blocuri de facturi fiscale au procedat la estimarea veniturilor aferente acestor documente, precum si la stabilirea in sarcina petentei a impozitului pe profit, impozitului pe venitul microintreprinderilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente acestor venituri estimate.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala considera ca au fost incalcate prevederile legale din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal referitoare la impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care au stabilit in sarcina agentului economic obligatii suplimentare in suma totala de de "y" lei, asa cum sunt mentionate la Cap. IV "Concluzii si masuri" din Raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:

.....2006-....12.2006 impozit pe venitul microintreprinderilor

.....2007-...12.2008 impozit pe profit

....2006-....12.2008 taxa pe valoarea adaugata

In fapt, organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au efectuat o inspectie fiscala la S.C. NLM S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite si taxe, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, inspectie fiscala efectuata la sesizarea Garzii Financiare-Sectia Cluj cu adresa nr. -/-/CJ/....06.2009 si inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/....06.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ....07.2009 a fost întocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2009, prin care au fost stabilite suplimentar in sarcina agentului economic obligatii fiscale in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile microintreprinderilor, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si taxa pe valoarea adaugata, obligatii fiscale pe care

petenta le contesta partial, respectiv suma de “y” lei, defalcata pe surse dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe veniturile microintreprinderilor,
- “y” lei majorari intarz. aferente imp. pe veniturile microintrepr.
- “y” lei impozit pe profit,
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata,
- “y” lei majorari intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

Petenta contesta aceste obligatii fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, solicitand ca la intocmirea formei finale a Raportului de inspectie fiscala partiala sa se aiba in vedere documentele prezentate anexate la contestatia formulata.

**III.a Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe venitul microintreprinderilor**, se retine ca aceasta obligatie de plata este aferenta anului 2006 si reprezinta:

- “y” lei - declararea eronata a obligatiei datorate la organul fiscal,
- “y” lei - estimarea veniturilor aferente unui facturier pierdut.

**III.a1** Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ....07.2009 si a anexei nr. 1 al acestuia, care au stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2008, agentul economic a procedat la calculul impozitului pe venitul microintreprinderilor prin aplicarea cotei de 3 % asupra bazei impozabile constituita din total venituri realizate in anul 2006, rezultand o obligatie fiscala la aceasta sursa in suma de “y” lei, care a fost inregistrata in balanta de verificare intocmita la data de ....12.2006, dar nu a fost declarata la organul fiscal in totalitate, ci doar suma de “y” lei (“y” lei pt. trim. II, respectiv “y” pt. trim. IV).

Fata de aceasta situatie, organele de inspectie au procedat la stabilirea in sarcina contestatoarei a unei diferente de impozit datorat bugetului de stat la aceasta sursa in suma de “y” lei, calculand totodata si majorari de intarziere aferente acestei diferente de impozit stabilit suplimentar, in suma de “y” lei.

In drept, s-a facut aplicarea prevederilor art. 92, alin. (1) din O. G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, (aplicabile in perioada efectuarii inspectiei fiscale), unde se precizeaza:

*“(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora**”.*

Avand in vedere considerentele prezentate mai sus, prevederile legale citate si intrucat petenta nu aduce nici un argument in ceea ce

priveste stabilirea acestei obligatii de plata in sarcina sa, contestatia formulata impotriva sumei de “y” lei urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**III.a2** In ceea ce priveste obligatia suplimentara in suma de “y” lei, se retine ca in urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa facturierului cu nr. ....501-...550, fara ca agentul economic sa poata face dovada ca a luat toate masurile de reconstituire a acestor documente pierdute, sustrate sau distruse, motiv pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impunere aferenta acestora.

Intrucat din documentele puse la dispozitia organelor de control acestea au constatat ca in perioada ....10.2006-....12.2006 din facturierul respectiv au fost emise facturi in intervalul ...501-...525, sa procedat la estimarea veniturilor aferente intervalului ...526-....550 folosind ca baza veniturile rezultate din prima parte a facturierului care sunt in suma totala de “y” lei.

Prin aplicarea cotei de 3 % asupra acestor venituri, a rezultat ca impozitul pe venitul microintreprinderilor estimat pentru partea din facturier pentru care nu se cunoaste modul de utilizare este in suma de “y” lei si scadenta la plata a impozitului la data de ....01.2007.

Pentru neachitarea la scadenta a acestei obligatii fiscale s-a calculat majorari de intarziere in suma de “y” lei, pentru un numar de 911 zile aferente perioadei .....2007- .....2009.

In drept, prevederile art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la estimarea bazei de impunere, se arata ca:

*“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. **Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale**”.*

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat corect si legal la estimarea veniturilor prin utilizarea datelor din prima parte a facturierului, care caracterizeaza cat se poate de fidel natura veniturilor estimate, intrucat s-a avut in vedere documente emise de aceiasi societate, aceiasi perioada impozabila (trim. IV 2006) si se refera la acelasi gen de operatiuni economice pe care agentul economic le are inscrise in obiectul de activitate.

Petenta contesta aceasta obligatie fiscala stabilita suplimentar in sarcina sa, invocand faptul ca facturierul respectiv a fost pierdut, dar fara a face dovada ca a facut demersurile necesare pentru efectuarea publicitatii in acest sens si nici pentru reconstituirea documentului pierdut, motiv pentru care argumentul invocat de catre aceasta nu poate fi avut in vedere la solutionarea favorabila a acestui capat de cerere.

Prevederile art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/24.12.1991, republicata, precizeaza ca:

*In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua masuri de reconstituire a acestora in termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementarilor emise in acest scop”.*

De asemenea, potrivit Notei explicative date de catre administratorul societatii, la intrebarea referitoare la blocurile de facturi lipsa (2 blocuri, din care unul face obiectul prezentului capat de cerere), se mentioneaza ca *“Nu pot prezenta aceste blocuri de facturi lipsa, deoarece ele se afla la P... I... si contabila MN. In anul 2007 pe perioada cand se derula contractul intre NLM si AC, PI tinea facturier si chitantier in masina pentru a-si emite facturi si a incasa bani in urma acestui contract”*, afirmatie din care nu rezulta ca facturierul a fost pierdut, iar pe de alta parte nu reiese daca acest facturier nu a fost utilizat de catre unul din asociati fara sa inregistreze veniturile in evidenta contabila.

Pentru motivele aratate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea acestei obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic, motiv pentru care acest capat de cerere in suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neantemeiat.

**III.b Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit**, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina agentului economic pentru perioada ianuarie 2007-decembrie 2008, dupa cum urmeaza:

anul 2007 - “y” lei

anul 2008 - “y” lei

**III.b1 Diferenta de impozit pe profit in suma de “y” lei** este aferenta anului 2007 si se datoreaza urmatoarelor cauze:

- “y” lei diferenta evidentiata in contabilitate si nedeclarata la organul fiscal,

- “y” lei aferenta venitului estimat pentru un facturier lipsa,

-“y” lei aferenta majorarii profitului impozabil cu cheltuielile nedeductibile.

**III.b1.1 Suma de “y” lei** reprezinta diferenta de impozit intre obligatia fiscala inscrisa in balanta de verificare intocmita la data de ...12.2007 (“y” lei) si suma inscrisa in declaratiile depuse la organul fiscal (“y” lei).

Intrucat, potrivit datelor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala (venituri impozabile si cheltuieli totale) rezulta ca impozitul pe profit datorat de agentul economic si inregistrat in evidenta contabila este in suma “y” lei, iar impozitul declarat de acesta la organul fiscal este in suma de “y” lei (“y” lei pt. trim. II si “y” lei pt. trim. IV), se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea in sarcina petentei a unei diferente de impozit in suma de “y” lei.

In drept, s-a facut aplicarea prevederilor art. 92, alin. (1) din O. G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, (aplicabile in perioada efectuarii inspectiei fiscale), unde se precizeaza:

*“(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora**”.*

Prin urmare, avand in vedere eroarea constatata de organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste declararea de catre agentul economic la organul fiscal a obligatiei datorate, precum si prevederile legale citate mai sus, se constata ca stabilirea in sarcina contestatoarei a acestei obligatii suplimentare in suma de „y” lei, este corecta si legala.

Avand in vedere ca petenta nu aduce nici un argument in ceea ce priveste stabilirea acestei obligatii de plata in sarcina sa, contestatia formulata privind suma de „y” lei urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

**III.b1.2 Suma de “y” lei** este aferenta venitului estimat aferent facturierului nr. ...150- ...200 care nu a fost prezentat organelor de inspectie fiscala.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat in timpul verificarii efectuate lipsa facturierului cu nr. ....150-....200 fara ca S.C. NLM S.R.L. sa faca dovada ca a intreprins toate diligentele legale prevazute in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii unor documente contabile, asa cum este stipulat la art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/24.12.1991, republicata.

In situatia data organele de inspectie fiscala procedeaza la estimarea venitului impozabil aferent acestui facturier avand ca baza veniturile rezultate din facturierul cu nr. ...050-...100, care este cel mai apropiat ca perioada in care a fost utilizat (.....2007- .....2007), iar ca si cheltuieli s-a avut in vedere ponderea cheltuielilor in total venituri aferente perioadei respective.

Modul de estimare a venitului impozabil aferent facturierului care face obiectul prezentei analize este redat in anexa nr. 2a la Raportul de inspectie fiscala, de unde se retine ca veniturile estimate sunt in suma de “y” lei si cheltuielile aferente sunt in suma de “y” lei, rezultand un profit impozabil in suma de “y” lei, iar prin aplicarea cotei de 16 % asupra acestei sume un impozit pe profit in suma de “y” lei.

In drept, prevederile art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la estimarea bazei de impunere, se arata ca:



*“(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. **Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale**”.*

Edificator in solutionarea contestatiei privind acest capat de cerere este faptul ca, potrivit Notei explicative date de catre administratorul societatii, la intrebarea referitoare la blocurile de facturi lipsa (2 blocuri, din care unul face obiectul prezentului capat de cerere), se mentioneaza ca *“Nu pot prezenta aceste blocuri de facturi lipsa, **deoarece ele se afla la P I si contabila MN. In anul 2007 pe perioada cand se derula contractul intre Nlm si AC, PI tinea facturier si chitancier in masina pentru a-si emite facturi si a incasa bani in urma acestui contract**”,* de unde nu rezulta ca facturierul a fost pierdut, iar pe de alta parte nu reiese daca acest facturier nu a fost utilizat de catre asociatul asupra caruia se afla la un moment dat.

Motivul invocat de catre agentul economic potrivit caruia acest facturier se afla in posesia asociatului PI care refuza sa-l predea si ca atare urmeaza sa il declare pierdut, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei pentru acest capat de cerere intrucat acesta nu justifica lipsa documentului, cu atat mai mult ca cat petenta precizeaza in cuprinsul contestaiei ca *“**nu stim in ce masura facturierul nu a fost folosit de dl. PIG in relatiile cu celelalte societati unde are diverse participatii sau interese**”.*

Pentru motivele aratate, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea acestei obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic, motiv pentru care acest capat de cerere in suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neantemeiat.

**III.b1.3 Suma de “y” lei** reprezinta impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a considerarii de catre organele de inspectie fiscala a unor cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de .....07.2009 si a anexei nr. 2 a acestuia, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, aceasta diferenta de impozit pe profit in suma totala de “y” lei a rezultat in urma considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii in suma totala de “y” lei, deoarece acestea nu respecta conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada la care se refera.

Cheltuielile in suma totala de “y” lei, pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil se pot grupa astfel:

- “y” lei amenzi si penalitati.
- “y” lei cheltuieli care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri,
- “y” lei cheltuieli aferente unor documente care nu respecta prevederile legale,
- “y” lei cheltuieli inregistrate fara a avea la baza un document justificativ.

Din analiza anexei nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala si a documentelor depuse de catre societate ca anexa la contestatia formulata, se retine ca stabilirea ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila a societatii in suma de “y” lei corespund unui numar de 10 pozitii. Petenta depune documente pentru sustinerea contestatiei aferent unui numar de 4 pozitii din care rezulta o valoare impozabila in suma totala de “y” lei, respectiv pentru facturile fiscale nr. ....800/.....03.2007 (“y” lei), nr. -/.....05.2007 (“y” lei), nr. -/...10.2007 (“y” lei) si nr. -/.....05.2007 (“y” lei).

**III.b1.3a.** In ceea ce priveste aceste 4 pozitii pentru care petenta depune documente in sustinerea contestatiei, se retine urmatoarele:

- pentru cheltuielile in suma de “y” lei rezultate din factura fiscala nr. ....800/.....03.2007 nu s-a admis deductibilitatea intrucat valoarea acestui document reprezentand prestari de servicii este peste valoarea stipulata in Contractul de prestarii servicii publicitare nr. -/....07.2006 care a stat la baza emiterii acesteia.

Petenta aduce in sustinerea contestatiei privind aceasta suma, ca document justificativ **“anexa 1a”** la Contractul de prestarii servicii publicitare nr. -/....07.2006, anexa care in esenta are caracterul unui contract de sine statator avand capitole referitoare la parteneri, obiectul, durata, valoarea, conditii de plata, obligatiile si drepturile partilor, care face ca aceasta sa nu poata fi o anexa la contractul care a stat la baza emiterii facturii fiscale mentionata mai sus si pe cale de consecinta sa poata constitui un argument impotriva constatarilor organelor de inspectie fiscala.

Este de retinut fata de cele precizate mai sus ca in cuprinsul cap. 6-8 al acestui document prezentat de catre petenta, referitoare la litigii, notificari si clauze finale, se mentioneaza **“prezentul contract”**, astfel incat se constata ca acest document cuprinde 2 pagini, din care prima pagina (cap. 1-5) a fost realizata dupa efectuarea inspectiei fiscale, iar a doua pagina este o copie a unui alt contract incheiat intre cele doua parti (S.C. NL S.R.L. si S.C. NLM S.R.L. care au sediul in aceiasi locatie).

- pentru cheltuielile in suma de “y” lei rezultate din factura fiscala nr. -/...05.2007 reprezentand *“cv servicii conf. CTR -/2007 si situatiei anexate”*, nu s-a admis deductibilitatea intrucat a fost emisa in baza unui contract care nu contine unul din elementele importante care defineste un contract (valoarea acestuia) si nici anexe care sa justifice serviciile prestate. Prezentarea de catre petenta a unei fotocopii dupa factura fiscala care face

obiectul analizei, nu este de natura a justifica ca serviciile au fost prestate si ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

- cheltuielile in suma de “y” lei rezulta din factura fiscala nr. -/ ....10.2007 emisa de catre ... Cluj-Napoca pentru beneficiarul S.C. NL S.R.L. Cluj-Napoca, si nu pentru petenta. Depunerea de catre petenta a unei copii dupa aceasta factura pe care adauga la numele firmei “Media” si inscriind “conform cu originalul” confirmata de stampila societatii contestatoare, nu reprezinta argumente pentru ca acest document sa reprezinte document justificativ pentru a considera aceste cheltuieli ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

In drept, spetei supuse analizei la acest punct sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (1) si alin. 4, lit. f) si m), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza ca:

*“(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) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor. [...].*

*m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte”.*

De asemenea dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu “**serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii**”, arata ca:

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

*- **serviciile trebuie 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 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 efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate si prevederile legale citate mai sus, organul de solutionare a contestatiei constata ca nu sunt indeplinite conditiile necesare ca aceste cheltuieli in suma totala de “y” lei sa fie considerate deductibile la calculul profitului impozabil si pe cale de consecinta contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru capatul de cerere privind suma de “y” lei (“y” x 16%).

- suma de “y” lei reprezinta cheltuieli aferente facturii fiscale nr. - /...05.2007 emisa de catre S.C. TL S.R.L. Bucuresti care au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal pentru lipsa documentului in baza caruia au fost inregistrate in evidenta contabila.

Intrucat petenta depune anexat la contestatie o copie a acestei facturi fiscale emisa de catre S.C. TL S.R.L. Bucuresti pe care este inscrisa mentiunea “Duplicat, inlocuieste documentul original” confirmata de stampila societatii emitente, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei constata ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

In drept, prevederile pct. 47, din Normele metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.E.F. nr. 3512/27.11.2008, privind documentele financiar-contabile, mentioneaza:

*“47. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, **emitentul trebuie sa emita un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse.***

*Duplicatul poate fi:*

*- o factura noua, care sa cuprinda aceleasi date ca si factura initiala, si pe care sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala; sau*

*- o fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice stampila societatii si sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala”.*

De asemenea, la art. 5, alin. (1) din actul normativ mentionat mai sus, se arata:

*“Art. 5 (1) Prevederile prezentului ordin se aplica incepand cu data de 1 ianuarie 2009”.*

Fata de situatia de fapt si de drept, avand in vedere ca petitionara a constatat lipsa documentului in timpul efectuării inspectiei fiscale, consideram ca procedura de reconstituire a documentelor intra sub incidenta dispozitiilor legale valabile in momentul constatarii acestora.

Prin urmare se retine ca atat dispozitiile legii fiscale cat si cele referitoare la documentele financiar contabile, valabile in momentul reconstituirii documentelor in cauza, precizeaza ca, in cazul pierderii facturilor fiscale beneficiarul va solicita furnizorului emiterea unui duplicat al facturii cu mentiunea ca inlocuieste factura initiala.

Constatandu-se ca documentul detinut de catre petenta si procedura de reconstituire a acestuia sunt conforme cu prevederile legale, pe cale de consecinta cheltuielile aferente acestui document in suma de "y" lei sunt deductibile fiscal si prin urmare contestatia formulata de petenta urmeaza a se admite pentru suma de "y" lei ("y" lei x 16%) si majorarile de intarziere aferente, calculate astfel:

$$\text{"y"} \text{ lei} \times 730 \text{ zile} \times 0,10 \% = \text{"y"} \text{ lei.}$$

Aferent acestei perioade petenta mai depune anexat la contestatie alte trei facturi fiscale (nr. -/....10.2007, nr. -/....10.2007 si nr. -/....10.2007) emise de aceiasi societate, care indeplinesc aceleasi conditii ca si factura mentionata mai sus, dar insa nu pot fi luate in considerare de organul de solutionare a contestatiei intrucat ele nu se regasesc mentionate intre facturile aferent carora organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii de plata suplimentare in sarcina agentului economic.

**III.b1.3b).** Intrucat pentru celelalte 6 pozitii din anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala aferente unor cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala "y" lei, societatea nu depune nici un document care sa justifice contestarea acestei sume si nu aduce nici un argument in acest sens, contestatia formulata impotriva debitului in suma de "y" lei ("y"x16%) urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente.

**III.b2 Diferenta de impozit pe profit in suma de "y" lei** este aferenta anului 2008 si se datoreaza majorarii profitului impozabil cu suma de "y" lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, astfel:

- "y" lei cheltuieli inregistrate fara a avea la baza un document justificativ,
- "y" lei cheltuieli care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri,
- "y" lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de management.

Potrivit anexei nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala, coroborata cu documentele depuse de catre petenta in sustinerea contestatiei se retine ca suma de "y" lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru anul 2008 este aferenta unui numar de 21 pozitii, contestatoarea depunand documente pentru justificarea cheltuielilor efectuate pentru un numar de 14 pozitii.

**III.b2.1** Pentru suma totala de "y" lei, rezultata din facturile fiscale nr. -/....01.2008 ("y" lei), nr. -/....03.2008 ("y" lei), nr. -/...03.2008 ("y" lei), nr. -/....03.2008 ("y" lei), nr. -/....03.2008 ("y" lei), nr. -/....05.2008 ("y" lei) si nr. Fn/ ....08.2008 ("y" lei), pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil datorita lipsei documentelor in baza carora au fost inregistrate in evidenta contabila sau a situatiilor de lucrari, devize sau alte documente care sa justifice prestarea efectiva a unor servicii, petenta nu depune nici un document si nu aduce nici un argument care sa inlature constatările organului de control.

Pentru motivul aratat mai sus, contestatia formulata de catre petenta impotriva capatului de cerere privind impozitul pe profit in suma de "y" lei ("y"x16%) aferent anului 2008, urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente.

**III.b2.2** In ceea ce priveste suma totala de "y" lei aferenta celor 14 pozitii din anexa nr. 2 pentru care contestatoarea depune unele documente in sustinerea contestatiei formulate, se constata ca pentru aceste cheltuieli organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deductie la calculul profitului impozabil datorita lipsei contractelor de prestari de servicii, situatiilor de lucrari, devize sau alte documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate, sau lipsa documentului (facturii) in baza carora au fost inregistrate ori acesta nu contine natura operatiunilor economice la care se refera.

In sensul celor aratate mai sus, prezentam spre exemplificare referiri la cateva din documentele mentionate in anexa nr. 2, astfel:

- cheltuielile in suma de "y" lei sunt inregistrate in evidenta contabila in baza facturii fiscale nr. -/....03.2008 emisa de catre S.C. NL S.R.L. Cluj-Napoca in care la denumirea serviciilor se mentioneaza "**contravaloare**" fara nici o alta explicatie, situatie in care organele de inspectie fiscala au procedat legal la considerarea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal, petenta sustinand contestarea acestei sume prin anexarea acestui document care insa nu indeplineste conditiile de document justificativ.

- pentru cheltuiala in suma de "y" lei aferenta facturii fiscale nr. - /..."y".07.2009, agentul economic depune anexat la contestatie o copie ilizibila a unui document care nu poate fi considerat ca document justificativ, intrucat din acesta nu se poate deduce elemente esentiale precum natura operatiunii economice, valoarea, emitentul facturii, etc.

- cheltuielile rezultate din facturile fiscale nr. -/....03.2008 ("y" lei), nr. -/....05.2008 ("y" lei), nr. -/....07.2008 ("y" lei), nr. -/....08.2008 ("y" lei), precum si din alte facturi fiscale cu valori mai mici au fost considerate ca nedeductibile fiscal pe considerentul ca reprezinta prestari de servicii pentru care agentul economic nu a facut dovada ca ele au fost efectiv prestate intrucat nu au la baza contracte incheiate intre prestator si beneficiar, ori situatii de lucrari, devize sau alte documente justificative.

Petenta depune in sustinerea contestatiei documente pe care considera ca sunt menite a justifica cheltuielile efectuate, respectiv Contract de comision nr. -/....04.2007, Anexa 1 la Contract de prestarii servicii nr. - /...07.2006, Contract asistenta manageriala acordata de TI S.R.L., Contract de agentie nr. -/....03.2008, etc., documente care in opinia organului de solutionare a contestatiei nu indeplinesc conditiile legale pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor aferente operatiunilor mentionate in facturile fiscale.

În drept, spetei supuse analizei privind cheltuielile de natura celor menționate mai sus, îi sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, se precizează:

*“ART. 19 Reguli generale*

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

*La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.*

*“ART. 21 Cheltuieli*

*(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. [...].*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

Dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu “serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii”, precizează ca:

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

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

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

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, se reține faptul că Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal a prevăzut că pentru exercitarea dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a

cheltuielilor privind serviciile executate de catre terti, un contribuabil trebuie sa justifice efectuarea faptica a serviciilor care i-au fost prestate si ca acestea contribuie la realizarea de venituri impozabile.

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine de asemenea ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu alte prestari de servicii, acestea trebuie **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 **prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata** prin *“situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare”*.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat cu documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva a serviciilor facturate, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

De mentionat este faptul ca, prin omisiunea unor clauze din contractele de prestarii de servicii, precum natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Pe de alta parte se poate arata ca, intrucat contractele incheiate (cele prezentate) nu pot constitui document primar pentru emiterea facturilor in cauza, petenta trebuia cu atat mai mult sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a acestora care sa defineasca in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabileasca daca quantumul acestora se inscrie in valoarea de piata a serviciilor similare, precum si modul de cuantificare al serviciilor facturate.

Ca urmare, se retine ca simpla incheiere a unui contract, care a stat la baza emiterii unor facturi fiscale si care ar fi trebuit sa reprezinte vointa juridica a partilor privind prestarea unor servicii, nu reprezinta o conditie suficienta pentru a demonstra ca aceste servicii au fost efectiv realizate si ca acestea au fost destinate realizarii de venituri impozabile.

Asa fiind se retine ca, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili in baza documentelor existente la dosarul cauzei, realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca aceste servicii au fost efectiv



prestate si daca ele fost achizitionate in scopul realizarii de .venituri impozabile.

Ori, in situatia in care agentul economic nu dovedeste ca aceste achizitii de servicii sunt destinate realizarii de .venituri impozabile, este cat se poate de evident faptul ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Spetei supuse analizei la acest capat de cerere ii sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, care prevede ca: ***“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.***

Prin urmare, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008 si la stabilirea unei obligatii de plata suplimentare la sursa impozit pe profit in suma de “y” lei (“y” x 16%), motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **III.c Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.**

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ....07.2009 si a anexelor 3, 3a, 3b, 3c, si 3d ale acestuia, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, aceasta diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina contestatoarei in suma totala de “y” lei, este aferenta perioadei ....03.2006-....12.2008, dupa cum urmeaza:

- “y” lei aferenta anului 2006,
- “y” lei aferenta anului 2007,
- “y” lei aferenta anului 2008,
- “y” lei aferenta facturilor lipsa (anul 2006 si 2007).

**III.c1 Taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei rezulta din 19 facturi fiscale aferente anului 2006 si a fost retinuta in sarcina petentei din urmatoarele motive:**

- “y” lei dedusa de pe documente care nu au fost prezentate organelor de control (4 facturi),
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii pentru care societatea nu a prezentat contracte de prestarii servicii, situatii de lucrari, rapoarte, etc. (5 facturi),
- “y” lei societatea nu a prezentat notificare pentru taxarea operatiunilor de inchiriere (4 facturi),
- “y” lei dedusa de pe documente in copie xerox (6 facturi).

In drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la data de 31.12.2006), unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate, se stipulează:

*“ART. 145 Dreptul de deducere*

*[...]. (3) **Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...].”***

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora *“în folosul operațiunilor sale taxabile”*, cu alte cuvinte orice persoană înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, **respectiv prestarilor de servicii care i-au fost prestate** de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Analizând conținutul anexei nr. 3 la Raport, comparativ cu anexa la contestație care cuprinde documentele depuse de către petentă pentru susținerea contestației se constată că pentru facturile fiscale aferente achiziției unor servicii societatea nu face dovada prestării efective a serviciilor cu situații de lucrări, rapoarte de lucru, etc., iar contractele anexate la contestație nu se referă la documentele fiscale în baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare.

Astfel, pentru justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale nr. -/...09.2006, nr. -/...09.2006 și nr. -/...11.2006 emise de către S.C. RBN S.A. Iași sunt prezentate copii ale contractelor nr. -/...08.2006 și nr. -/...08.2006 și nu contractul -/...06.2006 solicitat de către organele de inspecție fiscală și menționat în anexa la raport.

În ceea ce privește notificarea depusă de către petentă pentru a justifica opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere se constată că aceasta nu îndeplinește condiția de document justificativ, deoarece nu este semnată și stampilată de către solicitant (S.C. FI S.R.L.), iar pe de altă parte documentul depus în susținerea contestației este o încercare de inducere în eroare a organului fiscal, prin prezentarea unui document *“contrafacut”* care este diferit ca și conținut față de copia documentului depus la organul fiscal sub nr. -/...11.2008 (bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea de taxare nu sunt aceleași).

De asemenea se retine ca in notificarea mentionata mai sus se precizeaza optiunea de taxare a unor bunuri imobile incepand cu data de ....01.2007, ori petenta depune acest document pentru justificarea taxarii operatiunilor cuprinse in facturile fiscale nr. -/....09.2006, nr. -/....10.2006, nr. -/....11.2006 si nr. -/.....12.2006, deci pentru documente fiscale emise inainte de data exprimarii optiunii.

Pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale nr. -/....12.2006, nr. -/...12.2006, nr. -/...12.2006, nr. -/....12.2006, nr. -/....12.2006 si nr. -/....12.2006, emise de catre S.C. NCG S.R.L. Bucuresti, contestatoarea depune copii ale acestora dar care nu indeplinesc conditiile legale privind reconstituirea acestor documente, prevederi prezentate in cuprinsul **pct. III.b1.3a** al prezentei pentru a putea fi considerate ca fiind documente justificative, iar pentru facturile fiscale nr. -/....09.2006, nr. -/...09.2006 si nr. -/....09.2006 (in suma totala de "y" lei) care nu au fost prezentate cu ocazia inspectiei fiscale agentul economic nu aduce nici o justificare.

Din cuprinsul anexei nr. 3 la Raport se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei inregistrata in evidenta contabila in baza facturii fiscale nr. -/....09.2006 pentru lipsa documentului in baza caruia a fost inregistrata in evidenta contabila, ori agentul economic justifica deducerea taxei prezentand factura nr. -/...09.2006 emisa de catre S.C. GI S.R.L. Cluj-Napoca in valoare totala de catre "y" lei pe care nu este inscrisa taxa pe valoarea adaugata, factura fiind emisa de o societate care nu era inregistrata in scopuri de T.V.A. la data emiterii acestui document fiscal.

Pentru considerentele prezentate si avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, precum si cele citate in cuprinsul pct. III.b2 cu aplicabilitate si in solutionarea acestui capat de cerere, organul de solutionare a contestatiei constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la anularea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, motiv pentru care acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neantemeiat pentru suma de "y" lei si neargumentat si nesustinut cu documente pentru suma de "y" lei.

**III.c2 Taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei**, este aferenta unui numar de 16 facturi mentionate in anexa nr. 3 la raport pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere, astfel:

- "y" lei dedusa de pe documente care nu au fost prezentate organelor de control (5 facturi),

- "y" lei taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii pentru care societatea nu poate prezenta contracte, situatii de lucrari (2 facturi),

- "y" lei societatea nu a prezentat notificare pentru taxarea operatiunilor de inchiriere (9 facturi).

**III.c2.1 Suma de “y” lei este** aferenta unui numar de 5 facturi fiscale care nu au fost prezentate organelor de control in timpul inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei rezultata din factura fiscala nr. -/...05.2007 emisa de catre S.C. TL S.A. Bucuresti se retine ca nu s-a acordat dreptul de deducere intrucat documentul in baza caruia a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii nu a fost prezentat in timpul efectuarii inspectiei fiscale.

Intrucat cu ocazia depunerii contestatiei societatea anexeaza documentul mentionat in copie pe care emitentul mentioneaza **“duplicat, inlocuieste documentul original”** confirmata de semnatura si stampila unitatii emitente, organul de solutionare a contestatiei constata ca S.C. NLM S.R.L. Cluj-Napoca are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei inscrisa pe acest document care indeplineste calitatea de document justificativ (potrivit considerentelor prezentate la pct. III.b1.3a).

Constatandu-se ca documentul detinut de catre petenta si procedura de reconstituire a acestuia sunt conforme cu prevederile legale, pe cale de consecinta pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei aferenta acestui document, agentul economic are dreptul de deducere si prin urmare contestatia formulata de petenta urmeaza a se admite pentru suma de “y” lei si majorarile de intarziere aferente in suma de “y” lei, calculate astfel:

$$\text{“y” lei} \times 730 \text{ zile} \times 0,10 \% = \text{“y” lei}$$

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei rezultata din celelalte 4 facturi fiscale care nu au fost prezentate de catre agentul economic cu ocazia inspectiei fiscale, se constata ca nici cu ocazia depunerii contestatiei acesta nu aduce argumente si nu depune documente care sa justifice sustinerea contestarii acestei obligatii fiscale stabilite in sarcina sa, motiv pentru care contestatia formulata impotriva acestui capat de cerere urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente.

**III.c2.2** Considerentele prezentate la pct. III.c1 privind taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii pentru care societatea nu poate prezenta contracte, situatii de lucrari, etc., respectiv notificare pentru taxarea operatiunilor de inchiriere, sunt valabile si in ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei si a sumei de “y” lei.

Intrucat aceste considerente sunt aplicabile in totalitate si in ceea ce priveste obligatiile fiscale care fac obiectul cauzei la acest punct, ele nu vor mai fi reluate in cuprinsul acestui punct, iar pe cale de consecinta contestatia privind suma de “y” lei si suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neantemeiata.

**III.c3 Taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei este** aferenta anului 2008 si a fost stabilita suplimentar in sarcina agentului economic

datorita neacordarii dreptului de deducere pentru suma de “y” lei si a colectarii unei taxe in suma de “y” lei.

**III.c3.1** Taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere, este aferenta unui numar de 29 facturi mentionate in anexa nr. 3 la raport, dupa cum urmeaza:

- “y” lei dedusa de pe facturi emise pentru alta societate (5 facturi),
- “y” lei dedusa de pe documente care nu au fost prezentate organelor de control (11 facturi),
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii pentru care societatea nu poate prezenta contracte, situatii de lucrari (12 facturi),
- “y” lei dedusa de pe documente prezentate in copie fax (1 factura).

**III.c3.1a** Din analiza anexei 3a la raport, coroborate cu documentele depuse de petenta in sustinerea contestarii obligatiilor fiscale aferente anului 2008, se constata ca pentru un numar de 13 pozitii din care rezulta taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei agentul economic nu depune nici un document care sa justifice solicitarea sa, motiv pentru care contestatia formulata pentru capatul de cerere in suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neargumenta si nesustinuta cu documente.

**III.c3.1b** Prezentarea de catre societate a unor documente pentru justificarea unui numar de 16 pozitii din care rezulta taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, respectiv contracte, anexe ale unor contracte, facturi fiscale in copie, nu sunt de natura a justifica dreptul de deducere pentru taxa aferenta acestora, atat timp cat petenta prin aceste documente nu face dovada ca serviciile prestate sunt achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, iar in ceea ce priveste facturile fiscale prezentate in copie acestea nu indeplinesc conditiile de document justificativ, ele nefiind reconstituite potrivit legii prevazute de O.M.E.F nr. 3512/27.11.2008.

Intrucat considerentele prezentate la pct. III.c1 sunt aplicabile in totalitate si in ceea ce priveste obligatiile fiscale care fac obiectul cauzei la acest punct, ele nu vor mai fi reluate in cuprinsul acestui punct, iar pe cale de consecinta contestatia privind suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neantemeiata.

**III.c3.2** Intrucat, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala pentru motivul ca facturile fiscale nr. -/....04.2008 si nr. -/....07.2008 nu au fost cuprinse in jurnalul de vanzari (“y” lei), respectiv factura fiscala nr. -/...11.2008 a fost stornata eronat (“y” lei), societatea nu aduce nici un argument, conestatia formulata privind acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neargumentata si nesustinuta cu documente.

**III.c4** Taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei este aferenta veniturilor estimate pentru facturierele lipsa.

Potrivit raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ....07.2009, organele de inspectie fiscala au constatat in urma verificarii efectuate, lipsa facturilor cu nr. ..501- ...550 si nr. ...150-...200 fara ca agentul economic sa poata face dovada ca a luat toate masurile legale de reconstituire a acestor documente pierdute, sustrate sau distruse, motiv pentru care s-a procedat la estimarea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Modul de stabilire a diferentei de taxa pe valoarea adaugata aferenta celor doua facturieri este redada in mod detaliat in anexa nr. 3d la Raportul de inspectie fiscala, de unde rezulta ca obligatia de plata stabilita suplimentar este in suma totala de "y" lei.

In drept, prevederile art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la estimarea bazei de impunere, se arata ca:

*"(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale".*

Petenta contesta aceasta obligatie fiscala stabilita suplimentar in sarcina sa, invocand faptul ca facturierul respectiv a fost pierdut, dar fara a face dovada ca a facut demersurile necesare pentru efectuarea publicitatii in acest sens si nici pentru reconstituirea documentului pierdut, asa cum s-a precizat la pct. III.b1.2 al prezentei, motiv pentru care argumentul invocat de catre aceasta nu poate fi avut in vedere la solutionarea favorabila a acestui capat de cerere.

Potrivit Notei explicative date de catre administratorul societatii, la intrebarea referitoare la blocurile de facturi lipsa (2 blocuri, din care unul face obiectul prezentului capat de cerere), se mentioneaza ca *"Nu pot prezenta aceste blocuri de facturi lipsa, deoarece ele se afla la PI si contabila MN. In anul 2007 pe perioada cand se derula contractul intre NLM si AC, PI tinea facturier si chitancier in masina pentru a-si emite facturi si a incasa bani in urma acestui contract"*, de unde nu rezulta ca facturierul a fost pierdut, iar pe de alta parte nu reiese daca acest facturier nu a fost utilizat de catre unul din asociati.

Motivul invocat de catre agentul economic potrivit caruia unul din aceste facturieri se afla in posesia asociatului PI care refuza sa-l predea si ca atare urmeaza sa il declare pierdut, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei pentru acest capat de cerere intrucat acesta nu justifica lipsa documentului, cu atat mai mult ca cat petenta precizeaza in cuprinsul contestatiei ca *"nu stim in ce masura facturierul nu a fost folosit de dl. PIG in relatiile cu celelalte societati unde are diverse participatii sau interese"*.

Pentru motivele aratate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea acestei obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic, motiv pentru care acest capat de cerere in suma de “y” lei urmeaza a se respinge ca neantemeiat.

**III.d Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor (“y” lei), impozitului pe profit (“y” lei) si taxa pe valoarea adaugata (“y” lei).**

Potrivit Raportului de inspectie fiscala si a anexelor acestuia, se retine ca obligatiile fiscale de natura accesoriilor mentionate mai sus sunt aferente debitelor stabilite suplimentar in sarcina societatii contestatoare la sursele corespunzatoare, respectiv impozit pe profit (“y” lei), impozitului pe veniturile microintreprinderilor (“y” lei) si taxa pe valoarea adaugata (“Y” lei).

Intrucat, potrivit considerentelor mentionate in cuprinsul prezentei decizii s-a retinut ca debitele de natura impozitului pe profit (“y” lei) si taxa pe valoarea adaugata (“y” lei) urmeaza a fi admise, pe cale de consecinta, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** si accesoriile aferente acestor debite urmeaza a se admite pentru suma de “y” lei, dupa cum urmeaza:

- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- “y” lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat, potrivit celor prezentate la punctele III.a, III.b si III.c ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit (“y” lei), a impozitului pe veniturile microintreprinderilor (“y” lei) si a taxei pe valoarea adaugata (“y” lei), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor aferente acestor debite stabilite suplimentar in sarcina sa, se constata ca S.C. NLM S.R.L. Cluj-Napoca datoreaza bugetului de stat si obligatiile fiscale in suma totala de “y” lei cu titlu de majorari de intarziere, dupa cum urmeaza:

- “y” lei maj. de intarziere aferente imp. pe veniturile microintrepr.
  - “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
  - “y” lei maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

*“CAP. 3 Majorari de intarziere*

*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 majorari de intarziere[...]**

*“ART. 120 Majorari de intarziere*

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

*(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.*

In contextul celor mentionate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca sustinerile S.C. NLM S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca sunt justificate partial, astfel incat contestatia formulata de agentul economic referitoare la aceste capete de cerere reprezentand majorari de intarziere, urmeaza a se admite pentru suma de “y” lei si se respinge ca neantemeiata pentru suma totala de “y” lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

#### **DECIDE:**

1. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. NLM S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2009, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe profit,
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata,
- “y” lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. NLM S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2009, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe veniturile microintreprinderilor,
- “y” lei impozit pe profit,
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata.

3. Respingerea ca neargumentata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de **S.C. NLM S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2009, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe veniturile microintreprinderilor,



- “y” lei impozit pe profit,
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata.

4. Respingerea ca neantemeiata, neargumentata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de **S.C. NLM S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....07.2009, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar, dupa cum urmeaza:

- “y” lei maj. de intarz. aferente impozit. pe veniturile microintrepr.
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- “y” lei maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

5. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR