

## **D E C I Z I A nr. 2906/979/04.12.2014**

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL Hunedoara înregistrată la AJFP Hunedoara (fosta DGFP Hunedoara) sub nr....

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP Hunedoara cu adresa nr. ... asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în Hunedoara, ..., județul Hunedoara, CUI ..., împotriva Deciziei de impunere nr...., emisă de AJFP Hunedoara-Inspectie Fiscala, privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei - majorari de intarziere;
- ... lei - penalitati de intarziere;
- ... lei - TVA;
- ... lei - majorari de intarziere;
- ... lei - penalitati de intarziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fata de data comunicării Deciziei contestate, potrivit confirmării de primire atasată la dosarul cauzei.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara nr.... s-a dispus clasarea cauzei în care s-au efectuat cercetări pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, iar prin sentința penală nr.... a Tribunalului Hunedoara, s-a respins plângerea AJFP Hunedoara împotriva Ordonanței ... și a Ordonanței ... emise de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată petentul susține următoarele:

*a) Referitor la impozitul pe profit și accesoriile aferente*

Prin Decizia de impunere contestată organele de inspectie au stabilit suplimentar, impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent perioadei: 01.01.2008 - 31.12.2011, precum și accesorii aferente în sumă totală de ... lei, ca urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care:

- suma de ... lei, pentru anul fiscal 2008;
- suma de ... lei, pentru anul fiscal 2009;
- suma de ... lei, pentru anul fiscal 2010.

Așa, după cum rezultă din conținutul deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscală contestat, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor privind achizițiile de bunuri și servicii de la următoarele societăți comerciale:

....., intrucat:

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale;

- societățile respective nu au livrat și nu au prestat servicii către SC X SRL și astfel nu au declarat la Bugetul de stat, venituri aferente acestor facturi;

- nu se cunoaște locul de încărcare al bunurilor, cu ce au fost transportate bunurile și cine a suportat contravaloarea transportului;

- nu pot fi identificați delegații și nici persoanele cărora SC X SRL le-a plătit, în numerar, sumele de bani, deoarece pe chitanțe se regăsesc doar date despre societățile respective și nu sunt înscrise date de identificare ale persoanelor care au emis aceste documente și care au primit sumele de bani.

Temeiul legal invocat de către organele de inspecție, îl constituie prevederile art. 19 alin. (1), și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Se consideră concluzia organelor de inspecție ca fiind eronată, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate nu rezultă date certe, care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între S.C. X SRL Hunedoara, pe de o parte și societățile comerciale menționate mai sus, pe de altă parte.

De asemenea, din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă, cu certitudine, că:

- facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ;

- operațiunile efectuate nu ar fi reale.

Petenta consideră că, nu este obligatoriu ca, factura fiscală să cuprindă și informații referitoare la: locul de încărcare al bunurilor, cu ce au fost transportate bunurile și cine a suportat contravaloarea transportului, în acest sens fiind invocat și citat art.155 Cod fiscal.

Referitor la afirmația organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia "*nu pot fi identificați delegații și nici persoanele cărora SC X SRL le-a plătit, în numerar, sumele de bani, deoarece pe chitanțe se regăsesc doar date despre societățile respective și nu sunt înscrise date de identificare ale persoanelor care au emis aceste documente și care au primit sumele de bani*" ținem să precizăm că, în conformitate cu Normele specifice de întocmire a și utilizare a documentelor financiar contabile, aprobate prin Ordinul MEF nr. 3518/2008, formularul (chitanța) trebuie să cuprindă:

- denumirea unității, codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare la ORC, sediul (localitatea, str., număr), județul;

- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;

- denumirea unității care depune suma, codul de identificare fiscală, numărul de înregistrare la oficiul registrului comerțului, sediul (localitatea, str., număr), județul persoanei juridice și ce reprezintă această sumă;

- suma în cifre și litere;
- semnătura casierului.

Întrucât societatea petenta realizează venituri din activitatea de alimentație publică, contravaloarea mărfurilor achiziționate pe baza facturilor emise de societățile comerciale în cauză, recepționate și înregistrate în evidența contabilă, reprezintă cheltuieli cu mărfurile deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

De asemenea, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile pentru marketing, studiul pieței pe baza facturii fiscale emisă de SC ... SRL, înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2008.

*b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesoriile aferente*

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de 28.861 lei, reprezentând:

- taxă pentru care nu s-a acordat drept de deducere în sumă de ... lei;
- taxă colectată pentru operațiuni impozabile în România în sumă de ... lei.

Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar, au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Se consideră că, în mod eronat organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă pe baza facturilor emise de următoarele societăți comerciale:

....., întrucat :

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale;
- societățile respective nu au livrat bunuri și nu au prestat servicii către S.C. X SRL și astfel nu au declarat la Bugetul de stat, venituri și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

Temeiul legal invocat de către organele de inspecție, îl constituie prevederile art. 134 alin. (2), art. 134/1 alin. (1), art. 134/2 alin. (1), alin. (2), lit. a), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Se consideră concluzia organelor de inspecție ca fiind eronată, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate nu rezultă date certe, care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între S.C. X SRL, pe de o parte și societățile comerciale menționate mai sus, pe de altă parte.

Față de cele arătate mai sus, măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la societățile menționate mai sus, este netemeinică și nelegală, întrucât, acestea au fost utilizate exclusiv pentru realizarea de operațiuni impozabile, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții a fost dedusă pe baza facturilor fiscale primite, facturi ce îndeplinesc condițiile impuse de art. 146 alin.(1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Aspectele prezentate de societatea petenta, sunt susținute prin Decizia Curții Europene de Justiție dată în cazul Toth (C-324/11), al cărui obiect îl constituie refuzul autorităților fiscale de a accepta deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru o operațiune considerată discutabilă/interpretabilă.

Curtea Europeană de Justiție consideră că autoritatea fiscală nu poate refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească cu dovezi obiective, că beneficiarul știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea respectivă era implicată într-o fraudă fiscală.

Pe cale de consecință, Curtea Europeană de Justiție consideră că dreptul de deducere a TVA poate fi anulat doar dacă se demonstrează că beneficiarul cunoștea faptul că este implicat într-o fraudă.

Având în vedere motivele de fapt și de drept prezentate, se solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile bugetare stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală de ... lei, Raportului de inspecție fiscală, înregistrat sub nr.... și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au constatat următoarele:

*a) Referitor la modul de determinare, declarare și virare a impozitului pe profit.*

SC. X SRL a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2008-2010 facturi privind achiziții de bunuri și prestări servicii de la următoarele societăți:

.....  
S-a constatat, în urma controalelor încrucisate efectuate, ca facturile în cauză nu au fost emise de aceste societăți, niciuna din aceste societăți nu a livrat bunuri către SC X SRL și în consecință nu au existat relații comerciale între aceste societăți și SC. X SRL.

În plus, din verificarea în baza de date disponibilă în cadrul ANAF, a datelor de identificare a mijloace de transport, s-a constatat că unele combinații de numere nu sunt atribuite niciunui mijloc de transport, iar altele aparțin unor autoturisme cu care nu puteau fi transportate bunurile înscrise în facturi.

În timpul inspecției fiscale au fost determinate nedeductibile fiscale cheltuielile în suma totală de ... lei, a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu această sumă și a fost determinat impozit pe profit de plată suplimentar în suma de ... lei având în vedere ca:

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la baza operațiuni reale;

- din controalele incrucisate efectuate a rezultat faptul aceste societati nu au avut relatii comerciale cu SC. X SRL;

- societatile respective nu au livrat bunuri si nu au prestat servicii catre SC. X SRL si astfel nu au declarat la Bugetul de Stat venituri aferente acestor facturi ;

- nu se cunoaste cu ce au fost transportate bunurile, care a fost locul de incarcare al bunurilor si cine a suportat contravaloarea transportului ;

- nu pot fi identificati delegatii si nici persoanele carora SC. X SRL le-a platit in numerar sumele de bani, deoarece pe chitante se regasesc inscise doar date despre societatile respective si nu sunt inscise date de identificare ale persoanelor care au emis aceste documente si care au primit in numerar sumele de bani.

- in timpul inspectiei fiscale SC. X SRL nu a prezentat contracte si alte documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru) din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate.

In sinteza, pentru perioada 01.01.2008 – 30.06.2012, in timpul inspectiei fiscale au fost stabilite urmatoarele:

- pentru anul 2008 a fost majorata baza impozabila cu suma de ... lei si a fost stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma ... lei.

- pentru anul 2009 a fost diminuata baza impozabila cu ... lei si a fost diminuata obligatia de plata a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

- pentru impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei au fost calculate accesorii fiscale in suma totala de ... lei.

- pentru anul 2009 si 2010 a fost majorata baza impozabila cu suma de ... lei (... lei in anul 2009 si ... lei in anul 2010) si a fost diminuata pierderea fiscala cu suma de ... lei.

*b) Referitor la modul de calcul, inregistrare, evidentiere, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată*

În timpul verificarilor efectuate s- au constatat următoarele:

SC. X SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi privind achizitii de bunuri si prestari servicii de la urmatoarele societati:

- .....

Aceste facturi cumulat insumeaza ... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA dedusa de societate in suma de ... lei.

In ceea ce priveste modalitatea de plata s-a constatat ca toate aceste facturi au fost achitate in numerar.

In timpul inspectiei fiscale au fost analizate diferentele intre datele declarate de societatea verificata si datele declarate de partenerii sai prin declaratia informativa 394 si s-a constatat ca aceste societati nu au declarat livrari catre SC. X SRL .In consecinta au fost solicitate controale incrucisate la aceste societati pentru verificarea realitatii si legalitatii tranzactiilor derulate cu SC. X SRL.

Deși din explicațiile administratorului societății rezultă faptul că aceste tranzacții au existat în fapt și că bunurile (cu excepția marfurilor) se regăsesc ca mijloace fixe și obiecte de inventar la punctele de lucru, pentru TVA dedusă din facturile înregistrate în evidența contabilă de la societățile enumerate mai sus, nu se acordă drept de deducere deoarece:

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale;
- din controalele încrucisate efectuate a rezultat faptul că aceste societăți nu au avut relații comerciale cu SC. X SRL;
- societățile respective nu au livrat bunuri și nu au prestat servicii către SC. X SRL și astfel nu au declarat venituri și nu au declarat TVA colectată/de plată la Bugetul de Stat aferentă facturilor în cauză. În acest caz nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoare adăugată.
- nu se cunoaște cu ce au fost transportate bunurile, care a fost locul de încărcare al bunurilor și cine a suportat contravaloarea transportului;
- nu pot fi identificați delegații și nici persoanele cărora SC. X SRL le-a plătit în numerar sumele de bani, deoarece pe chitanțe se regăsesc înscrise doar date despre societățile respective și nu sunt înscrise date de identificare ale persoanelor care au emis aceste documente și care au primit în numerar sumele de bani.

Astfel, cumulativ, în timpul inspecției fiscale, organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în suma de ... lei, au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au determinat TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

În timpul verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a emis către doi parteneri înregistrați în scopuri de TVA în Ungaria, un număr de patru facturi în suma totală de ... lei reprezentând "masă servită" în restaurant:

.....

S-a constatat că în aceste facturi societatea a înscris mențiunea "scutit cu drept de deducere" și nu a colectat TVA aferentă, deși operațiunea este impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, deoarece bunurile nu au parasit teritoriul României și nu au fost transportate în alt stat membru.

În această situație, operațiunea nu este o livrare intracomunitară

Contravaloarea acestor facturi a fost încasată în numerar, cu chitanță.

În aceste condiții societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă în suma de ... lei și în consecință, în timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și a fost determinată TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

În sinteza, cumulată, în timpul inspecției fiscale, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au determinat TVA suplimentară de plată în suma de ... lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma de ... lei au fost calculate, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în suma totală de ... lei, din care majorări de întârziere în suma de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul în Hunedoara, ..., județul Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J20/..., CUI ....

Prin Decizia fostei DGFP Hunedoara nr.... s-a dispus suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara nr.... s-a dispus clasarea cauzei în care s-au efectuat cercetări pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, iar prin sentința penală nr.... a Tribunalului Hunedoara, s-a respins plângerea AJFP Hunedoara împotriva Ordonanței ... și a Ordonanței ... emise de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Astfel, motivul care a determinat suspendarea a încetat, drept pentru care organul de soluționare este investit a relua procedura administrativă.

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea stabilirii de către organele de inspecție fiscală a sumei totale de ... lei, cu titlu de impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, în condițiile în care, prin contestație nu se aduc argumente și dovezi care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**În fapt**, SC. X SRL a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2008-2010, facturi privind achiziții de bunuri și prestări servicii de la societăți la care s-a constatat, în urma controalelor încrucisate efectuate la acestea, că facturile în cauză nu au fost emise de aceste societăți, niciuna din aceste societăți nu a livrat bunuri către SC X SRL și în consecință nu au existat relații comerciale între aceste societăți și SC. X SRL.

În plus, din verificarea în baza de date disponibilă în cadrul ANAF, a datelor de identificare a mijloacelor de transport, s-a constatat că unele combinații de numere nu sunt atribuite niciunui mijloc de transport, iar altele aparțin unor autoturisme cu care nu puteau fi transportate bunurile înscrise în facturi.

În timpul inspecției fiscale au fost determinate nedeductibilele fiscale cheltuielile în suma totală de ... lei, a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu această sumă și a fost determinat impozit pe profit de plată suplimentar în suma de ... lei

De asemenea, SC. X SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi privind achiziții de bunuri și prestări servicii în sumă de ... lei, din care bază impozabilă ... lei și TVA dedusă de societate în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale au fost analizate diferențele între datele declarate de societatea verificată și datele declarate de partenerii săi prin declarația informativă 394 și s-a constatat că aceste societăți nu au declarat livrări către SC. X SRL. În urma controalelor încrucișate la aceste societăți pentru verificarea realității și legalității tranzacțiilor derulate cu SC. XSRL, rezulta că:

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale;
- din controalele încrucișate efectuate a rezultat faptul că aceste societăți nu au avut relații comerciale cu SC. X SRL;
- societățile respective nu au livrat bunuri și nu au prestat servicii către SC. X SRL și astfel nu au declarat venituri și nu au declarat TVA colectată/de plată la Bugetul de Stat aferentă facturilor în cauză. În acest caz nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoare adăugată.
- nu se cunoaște cu ce au fost transportate bunurile, care a fost locul de încărcare al bunurilor și cine a suportat contravaloarea transportului;
- nu pot fi identificați delegații și nici persoanele cărora SC. X SRL le-a plătit în numerar sumele de bani, deoarece pe chitanțe se regăsesc înscrise doar date despre societățile respective și nu sunt înscrise date de identificare ale persoanelor care au emis aceste documente și care au primit în numerar sumele de bani.

Astfel, cumulativ, în timpul inspecției fiscale, organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, au majorat baza impozabilă cu sumă de ... lei și au determinat TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

În timpul verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a emis către doi parteneri înregistrați în scopuri de TVA în Ungaria, un număr de patru facturi în sumă totală de ... lei reprezentând "masă servită" în restaurant. În aceste facturi societatea a înscris mențiunea "scutit cu drept de deducere" și nu a colectat TVA aferentă, deși operațiunea este impozabilă în România din punct de vedere al TVA, deoarece bunurile nu au parasit teritoriul României și nu au fost transportate în alt stat membru.

În aceste condiții societatea avea obligația de a colecta TVA aferentă în sumă de ... lei și în consecință, în timpul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă cu sumă de ... lei și a fost determinată TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

**Prin contestatie**, petenta consideră concluzia organelor de inspecție ca fiind eronată, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate nu rezultă date



certe, care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între S.C. XSRL Hunedoara, pe de o parte și societățile comerciale menționate, pe de altă parte.

De asemenea, din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă, cu certitudine, că:

- facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ;
- operațiunile efectuate nu ar fi reale.

Petenta consideră că, nu este obligatoriu ca, factura fiscală să cuprindă și informații referitoare la: locul de încărcare al bunurilor, cu ce au fost transportate bunurile și cine a suportat contravaloarea transportului, în acest sens fiind invocat și citat art.155 Cod fiscal.

De asemenea, se consideră că, în mod eronat organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă intrucat:

- nu s-a putut demonstra proveniența bunurilor înscrise în facturi;
- documentele înregistrate în evidența contabilă nu au la bază operațiuni reale;
- societățile respective nu au livrat bunuri și nu au prestat servicii către S.C. XSRL și astfel nu au declarat la Bugetul de stat, venituri și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

Temeiul legal invocat de către organele de inspecție, îl constituie prevederile art. 134 alin. (2), art. 134/1 alin. (1), art. 134/2 alin. (1), alin. (2), lit. a), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Se consideră concluzia organelor de inspecție ca fiind eronată, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate nu rezultă date certe, care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între S.C. XSRL Hunedoara, pe de o parte și societățile comerciale menționate, pe de altă parte.

**In drept, referitor la impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art.19 și 21 din Codul fiscal, potrivit carora:

*“Art.19*

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

*“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:*

*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*

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

Norme metodologice:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Din textele citate rezulta ca nu sunt deductibile 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.

Din constatările organelor de inspectie inscrise in RIF, rezulta ca SC. X SRL a inregistrat in evidenta contabila in perioada 2008-2010, facturi privind achizitiile de bunuri si prestari servicii de la urmatoarele societati: ..... la care s-a constatat, in urma controalelor incrucisate efectuate la acestea, ca facturile in cauza nu au fost emise de aceste societati, niciuna din aceste societati nu a livrat bunuri catre SC X SRL si in consecinta nu au existat relatii comerciale intre aceste societati si S.C. X SRL.

In concluzie, nu s-a putut face dovada intrarii in gestiune a bunurilor aprovizionate cu facturi emise de aceste societati.

Prin contestatie petenta subliniaza ca, din conținutul raportului de inspectie fiscală contestat, nu rezultă, cu certitudine, că facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ. Deși organele de inspectie au motivat masura luata, de trecere in categoria cheltuielilor nedeductibile a sumei de ... lei, petenta nu aduce argumente bazate pe dovezi concrete prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, invocand doar prevederile art.155 Cod fiscal referitoare la elementele pe care trebuie sa le contina o factura.

De asemenea, referitor la tranzactiile cu societatile de la care au fost emise facturile de aprovizionare, petenta nu detaliaza, pe fiecare, natura bunurilor aprovizionate, modul in care s-a facut aceasta aprovizionare, modul in care au fost inregistrate in contabilitate, precum si destinatia acestora, in vederea justificarii necesitatii efectuării acestor aprovizionari.

Aceeași situație este și în cazul achiziționării de servicii, prin contestație petenta neaducând alte argumente sau documente care să permită organului de soluționare să constate respectarea temeiurilor legale referitoare la condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile cu serviciile prestate pentru a fi considerate deductibile.

Potrivit art.65 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

*“ Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Asa cum rezultă din conținutul alin.(1), contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale. Or formularea contestației folosind doar argumente de natură teoretică, fără a prezenta în susținere înscrisuri care să dovedească realitatea celor susținute și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nu este de natură a forma organului de soluționare convingerea că petenta a respectat prevederile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor.

Pe cale de consecință, pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de ... lei, contestația urmează a fi respinsă.

În ceea ce privește accesoriile în suma de ... lei, aferente impozitului pe profit în suma de ... lei, sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

ART. 120

*Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

ART. 120<sup>1</sup>\*)

*Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia “accesoriul urmeaza principalul” si avand in vedere ca prin contestatie petenta nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora, nu face referire la nr.de zile luat in calcul, procentul utilizat, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa.

**Referitor la TVA , in drept** sunt incidente prevederile art.134, 134<sup>1</sup>, 145 si 146 din Codul fiscal:

“ *ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

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

“*ART. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii.*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

„ *Art.145*

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

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

“*ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155...”*

Din textele citate mai sus, se retine ca dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii acesteia, adica la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei si pentru a-si exercita dreptul de deducere, un contribuabil trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca S.C. X SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi privind achizitii de bunuri si prestari servicii care insumeaza ... lei, din care baza impozabila ... lei si TVA dedusa de societate in suma de ... lei, de la societati care, prin declaratia informativa 394, nu au declarat livrari catre SC. X SRL.

Din controalele incrucisate efectuate la societatile in cauza a rezultat faptul aceste societati nu au avut relatii comerciale cu SC. X SRL, nu au livrat bunuri si nu au prestat servicii catre SC. X SRL si astfel nu au declarat venituri si nu

au declarat TVA colectata/de plata la bugetul de stat aferenta facturilor in cauza. In acest caz nu a intervenit faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoare adaugata.

Desi prin contestatie petenta sustine ca *“măsură luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la societățile menționate, este netemeinică și nelegală, întrucât, acestea au fost utilizate exclusiv pentru realizarea de operațiuni impozabile, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal”*, nu argumentează în niciun fel această susținere, nu face vorbire despre natura acestor operațiuni *“impozabile”*, care este valoarea TVA colectata aferenta operațiunilor taxabile în folosul carora s-au utilizat bunurile aprovizionate pentru care s-a dedus TVA.

Asa cum am prezentat și la *“Impozitul pe profit”*, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale. Prezentarea doar a unei facturi care respecta prevederile art.155 din Codul fiscal nu da dreptul în mod automat la deducerea TVA înscrisă în acea factura, în sensul că îndeplinirea unei condiții de formă nu exclude îndeplinirea condițiilor de fond.

Formularea contestației folosind doar argumente de natură teoretică, fără a prezenta în susținere înscrisuri care să dovedească realitatea celor susținute și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nu este de natură a forma organului de soluționare convingerea că petenta a respectat prevederile legale referitoare la condițiile de deducere a TVA.

În ceea ce privește cele patru facturi în suma totală de ... lei reprezentând *“masă servită”* în restaurant, pe care petenta a înscris mențiunea *“scutit cu drept de deducere”* și nu a colectat TVA aferentă în suma de ... lei, deși operațiunea este impozabilă în România din punct de vedere al TVA, în drept sunt incidente prevederile art.126 alin.(1) și art.136 alin.(1) din Codul fiscal, potrivit cărora:

*“ART. 126 Operațiuni impozabile*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care ... constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România...*

*“ART. 132 Locul livrării de bunuri*

*(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

.....  
*c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”*

Astfel, petenta avea obligația colectării TVA în suma de ... lei, întrucât operațiunea este impozabilă în România din punct de vedere al TVA.

Pe cale de consecință, pentru capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei lei, contestația urmează a fi respinsă.

În ceea ce privește accesoriile în suma de ... lei, aferente TVA în suma de ... lei, sunt aplicabile prevederile din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, care la art.119-120<sup>1</sup> prevede:

“ART. 119

*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120

*Dobânzi*

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120<sup>1</sup>\*)

*Penalități de întârziere*

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia “accesoriul urmează principalul” și având în vedere că prin contestație petenta nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al acestora, nu face referire la nr.de zile luat în calcul, procentul utilizat, pentru acest capat de cerere contestația urmează să fie respinsă.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. se

## D E C I D E :

1. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr...., emisă de AJFP Hunedoara-Inspectie Fiscală, privind suma totală de .. lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei - majorări de întârziere;
- ... lei - penalități de întârziere;
- ... lei - TVA;
- ... lei - majorări de întârziere;

- ... lei - penalitati de intarziere.
- 2. Prezenta decizie se comunica la:
  - X SRL, cu sediul in Hunedoara, ... judetul Hunedoara.
  - DGRFP Timisoara - AJFP Hunedoara.
- 3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...