



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.29/2013
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din .X., județul .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906773/15.05.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr. .X./09.05.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în .X., str. X nr.X, județul .X., cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J12/X/2003, prin Societatea Civilă Profesională de Avocați X, cu sediul în .X., Piața X nr.X ap.X sc.X et.X, conform împuternicirii avocațiale nr.X/29.03.2012, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., prin care s-a stabilit ca datorată suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

De asemenea, societatea contestă și suma de **.X. lei**, reprezentând:

- penalități impozit pe dividende .X. lei
 - penalități impozit pe profit .X. lei
 - penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei,
- obligații fiscale ce nu au fost stabilite prin Decizia de impunere nr.F – CJ .X./14.03.2012, contestată.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., la data de 23.04.2012, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 23.03.2012, data primirii de către societatea contestatoare a Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată, în copie, la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X., județul .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., SC .X. SRL susține următoarele :

În primul rând, societatea invocă nulitatea actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.98 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Societatea precizează că în conformitate cu această prevedere legală, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii trei ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, inspecția putându-se extinde până la cinci ani în situația în care există indicii de încălcare a prevederilor legale.

Deoarece organele de inspecție fiscală nu au identificat niciuna din situațiile prevăzute de norma legală invocată, societatea consideră că extinderea verificării taxei pe valoarea adăugată la o perioadă mai mare de 3 ani, respectiv pentru perioada 01.08.2008 – 30.06.2011, s-a făcut fără temei legal, fapt ce a determinat mari prejudicii.

În al doilea rând, societatea invocă nulitatea actelor administrative pentru încălcarea prevederilor art.107 alin.1 și art.18 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a pct.7 și pct.8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale.

SC .X. SRL menționează faptul că organele de inspecție fiscală nu au solicitat administratorului societății să furnizeze informațiile necesare, astfel că acesta, în timpul controlului, a fost în imposibilitatea de a oferi explicații sau de a depune documente care să lămurească echipa de control asupra aspectelor menționate în raportul de inspecție fiscală. În schimb, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la alte persoane din societate care nu aveau atribuții de reprezentare, ci numai de a oferi asistență de specialitate. Mai mult, persoana menționată de organele de inspecție fiscală ca fiind reprezentant al societății nici nu a fost angajat al societății în perioada pentru care a fost efectuată verificarea astfel că nu putea să reprezinte societatea în fața organului fiscal sau să furnizeze informații sau explicații acestuia.

În concluzie, în situația de față, nu există nicio împuternicire de reprezentare a societății și nici un alt act prin care administratorul să fi delegat atribuțiile ce îi revin unei alte persoane.

În al treilea rând, societatea invocă nulitatea actelor administrative pentru încălcarea prevederilor art.56 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct. 54.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct.12 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor în timpul desfășurării inspecției fiscale.

Societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au ridicat, în copie, o serie de acte și documente care însă nu se regăsesc în anexele Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012 și nici nu sunt enumerate într-un act separat în care să fie inclusă și mențiunea că acestea au fost reținute.

Societatea consideră că aceste documente au fost „apreciate de organul fiscal ca fiind acte doveditoare și au fost luate în considerare la stabilirea bazei de impunere” astfel că „este evidentă vătămarea pricinuită” deoarece nu își poate exprima punctul de vedere în ceea ce privește relevanța acestora, astfel că nu își poate exercita „în cunoștință de cauză dreptul de a contesta actele administrative fiscale încheiate”.

În al patrulea rând, societatea invocă nulitatea actelor administrative atacate și pentru încălcarea prevederilor art.9 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nefiindu-i ascultat punctul de vedere „înainte de luarea deciziei fiscale”

În acest sens, societatea precizează că deși administratorul a solicitat echipei de inspecție fiscală posibilitatea de a da explicații cu privire la problemele reținute în raportul preliminar, „nu i s-a acordat această posibilitate invocându-se lipsa de timp și necesitatea finalizării cât mai urgente a inspecției fiscale.” Mai mult, deși ulterior organele de inspecție fiscală au transmis societății înștiințare pentru discuția finală, aceasta a fost pur formală deoarece la momentul discuției, echipa de control s-a prezentat cu raportul de inspecție fiscală deja semnat de organele de conducere ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., astfel că administratorului nu i-au fost acceptate lămuririle și explicațiile față de cele consemnate.

Astfel, societatea precizează faptul că, mai mult decât atât, nu numai că administratorul societății nu a fost ascultat și nu a fost solicitat să clarifice situația fiscală a societății, dar a fost și indus în eroare asupra constatărilor echipei de inspecție fiscală.

În concluzie, SC .X. SRL apreciază că „atitudinea organului de control a pricinuit o reală vătămare societății care a fost privată de suportul reprezentantului său legal – administratorul societății – singura persoană care ar fi putut da explicații pertinente pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.”

Pe fond, societatea contestă toate sumele stabilite în sarcina sa, atât debitele principale, cât și accesoriile aferente, ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală au reconsiderat caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile prestate de terți, precizând că acestea au procedat la o analiză superficială a actelor și documentelor, fără să examineze obiectiv starea de fapt și fără să solicite informații și documente necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni contradictorii în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, constatând, pe de o parte, că au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile prestate de terți, fără ca facturile să aibă anexate situații de lucrări care să evidențieze natura serviciilor prestate, iar pe de altă parte au constatat că aceste cheltuieli au fost justificate prin contracte cadru și devize de servicii anexate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au făcut mențiunea că facturile nu fac referire la vreun contract și nu sunt însoțite de anexe sau situații de lucrări, deși nu există niciun text de lege care să oblige agenții economici să înscrie pe facturi aceste detalii.

În ceea ce privește sumele înscrise în contul 628, societatea menționează faptul că înregistrarea nu a fost efectuată ca urmare a înscrierii în facturi a mențiunii „clienți creditori”, ci ca urmare a utilizării unui program

informatic care a permis alegerea opțiunii contului „Venituri din activități diverse”, fapt ce nu constituie o încălcare a prevederilor legale.

Mai mult, SC .X. SRL precizează că aceste facturi au fost înregistrate în contul 409, care nefiind cont de cheltuieli nu a intrat în baza de calcul a profitului impozabil.

În susținerea contestației, societatea precizează și faptul că organele de inspecție fiscală, deși au menționat de mai multe ori faptul că nu pot stabili legătura între contracte și facturi, nu motivează în niciun fel aceste constatări. Deoarece aceste neconcordanțe nu i-au fost semnalate în timpul inspecției fiscale, când ar fi putut răspunde punctual pentru fiecare situație în parte, societatea se află în imposibilitatea de a combate constatările organelor de inspecție fiscală. În plus, societatea menționează că în situația în care se face referire la faptul că în facturi nu au fost înscrise numerele contractelor, precum și detalierea serviciilor care fac obiectul fiecărui contract, în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Codul fiscal, aceste elemente nu sunt obligatorii.

Referitor la deductibilitatea unor cheltuieli privind prestări de servicii, SC .X. SRL consideră că a îndeplinit condițiile stipulate de normele legale, respectiv justificarea necesității prestării serviciilor în scopul activității desfășurate și existența unor contracte. Astfel, condiționarea necesității prestării în scopul activității desfășurate este îndeplinită prin însăși legătura dintre activitatea societății (comercializarea de aparatură și tehnică de laborator) și natura serviciilor prestate care se referă tot la aparatură și tehnică de laborator (utilizare, instructaj, mentenanță etc).

În ceea ce privește stornarea unui număr de 19 facturi, în valoare totală de .X. lei, societatea menționează că acestea „sunt consecința clauzelor contractuale, prin plata unui avans”, acesta fiind stornat pe măsura prestării serviciilor. De asemenea, facturile „nu au fost identificate în Declarația 394”, iar existența unor erori nu trebuie să conducă la „neluarea în seamă a facturilor storno” de către organele de inspecție fiscală. Mai mult, „facturile inițiale au fost căutate în perioada 2007 când, pentru primul semestru, nici nu a existat obligativitatea depunerii Declarației 394”, iar în cazul în care factura inițială și cea de stornare au fost înregistrate în același semestru, „rezultă un rulaj „zero” și nu apare în Declarația 394.” Mai mult, legătura dintre facturile inițiale și cele stornate este dată de contracte, dar organele de inspecție fiscală nu au căutat spre identificare aceste documente și nu au analizat dacă acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia au fost emise două facturi cu același număr către același furnizor, aceasta reprezintă doar o eroare materială, fiind lipsită de relevanță deoarece facturile au fost înregistrate în evidența contabilă, precum și în declarațiile și raportările fiscale, astfel că eroarea nu a determinat diminuarea impozitului pe profit.

De asemenea, societatea precizează că pentru toate sumele înregistrate în jurnalele de cumpărări există documente justificative, care însă nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală, fără ca acestea să precizeze eventuale vicii.

În ceea ce privește preluarea eronată în jurnalul de cumpărări a sumelor înscrise în facturile nr..X./12.12.2008 și nr..X./12.12.2012, SC .X. SRL menționează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare valoarea totală a acestora și faptul că au fost înregistrate „sub forma a două poziții diferite” ca urmare a faptului că înregistrarea a fost efectuată pe baza a două note de recepție, ceea ce constituie „un demers perfect legal”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reconsiderat caracterul deductibil al cheltuielilor pornind de la prezumția de vinovăție, calculând dobânzi și penalități de întârziere pentru impozitul pe profit. Mai mult, nu au recunoscut societății nici dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că serviciile nu au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile, calculând, de asemenea, dobânzi și penalități de întârziere.

Societatea consideră că a respectat toate cerințele legale deoarece a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte, facturi și devize de servicii, motiv pentru care cheltuielile îndeplinesc condițiile de deductibilitate prevăzute de art.21 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal. Mai mult, organul fiscal nu a solicitat explicații administratorului societății referitoare la natura și necesitatea prestării respectivelor servicii, fapt care a condus la încălcarea prevederilor art.7 alin.2 și alin.3 ale Codului de procedură fiscală.

SC .X. SRL consideră că și „Curtea Europeană de Justiție a confirmat deja obligația organului fiscal de a da eficiență stării de fapt reale prin Hotărârea din 27 septembrie 2007 pronunțată în cauza 146/05, Albert Collee c. Finanzamt Limburg an der Lahn.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată a fost 01.01.2008 – 31.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de .X. lei, în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL. Aceste facturi aveau înscrise mențiunile „clienți creditori” și „Venituri din activități diverse”. Niciuna dintre facturi nu este însoțită de situații de lucrări sau devize și nu au înscris nici numărul contractului la care fac referire. Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile prestate de terți nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, contravenind prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal.

Urmare verificării, s-a stabilit, de asemenea, și faptul că societatea, în perioada 2008 – 2009, a emis un număr de X facturi de stornare în valoare totală de .X. lei către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având mențiunea „venituri activități diverse, clienți creditori”. Pentru aceste facturi, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora. Prin emiterea acestor facturi, societatea a diminuat nejustificat baza de calcul a impozitului pe profit, motiv pentru care acestea nu pot fi luate în considerare la determinarea profitului impozabil aferent perioadei 2008 – 2009.

Având în vedere aspectele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru perioada 2008 – 2010, stabilind că SC .X. SRL datorează, pentru această perioadă, impozit pe profit suplimentar în valoare de .X. lei. Pentru această obligație suplimentară organele de inspecție fiscală au stabilit și faptul că societatea datorează, de asemenea, majorări de întârziere în valoare de .X. lei, precum și penalități în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.01.2008 – 30.06.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi pentru care nu a fost justificat natura serviciului prestat, pe documente fiind înscrise mențiunea „clienți creditori” sau „venituri din activități diverse”. Facturile au fost emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat contracte de prestări servicii sau contracte cadru încheiate cu societățile furnizoare, fără a se putea identifica corelații între facturile înregistrate și contractele prezentate.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au mai constatat și că societatea a înscris în jurnalul de cumpărări taxă pe valoarea adăugată pentru care nu a prezentat documente justificative. Astfel, în luna februarie 2008 societatea a înregistrat la trei poziții din jurnalul de cumpărări suma totală de .X. lei, aferentă furnizorului SC .X. .X. .X. SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că SC .X. SRL nu apare în lista livrărilor/prestărilor de servicii ale acestei societăți, așa cum au fost acestea prezentate în Declarația 394 aferentă trim.I 2008.

În ceea ce privește facturile emise de SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înscrise în jurnalul de cumpărări, reprezentând contravaloarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr..X./12.12.2008 și nr..X./12.12.2008 sunt mult mai mari decât cele înscrise în documentele respective.

Având în vedere aceste aspect, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, suma de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că în perioada 2008 – 2009 societatea a emis un număr de X facturi de stornare, în valoare totală de .X. lei, pentru care nu s-au putut identifica facturile emise anterior. Facturile de stornare au fost emise către următoarele societăți: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL. În consecință, societatea a diminuat în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei. Pentru această obligație suplimentară au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

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

A. Aspecte procedurale

Referitor la excepția invocată de SC .X. SRL în ceea ce privește nulitatea Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 22.02.2012:

„Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Față de prevederile legale menționate, se reține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

1. În ceea ce privește afirmația contestată referitoare la nulitatea actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.98 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Art.98 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că inspecția fiscală se desfășoară asupra creanțelor din ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, putând fi extinsă asupra perioadei de prescripție în situația în care există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate, nu au fost depuse declarații fiscale sau nu au fost îndeplinite obligațiile de plată privind impozitele, taxele și contribuțiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a diminuat baza de impunere atât în ceea ce privește profitul impozabil, cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, fapt ce a determinat stabilirea de obligații fiscale suplimentare, astfel:

- impozit pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei

De asemenea, la *cap. V „Alte constatări”* din Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a depus la organele fiscale Declarația 390 privind achizițiile intracomunitare efectuate în perioada iulie 2009 – decembrie 2010, pentru achizițiile efectuate din Polonia.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au identificat cel puțin una din situațiile prevăzute de art.98 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru extinderea inspecției fiscale pe perioada de prescripție.

În consecință, afirmația contestatelor referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.98 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. În ceea ce privește nulitatea actelor administrative pentru încălcarea prevederilor art.107 alin.1 și art.18 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a pct.7 și pct.8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, se rețin următoarele:

În ceea ce privește dreptul contribuabilului de a fi informat, art.107 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.”

De asemenea, dreptul contribuabilului de a fi informat a fost reglementat și prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care la pct.7 și pct.8 precizează:

„7. Dreptul de a fi informat

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale veți fi informat asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

8. Dreptul de a fi primul solicitat pentru a furniza informații

Organul de inspecție fiscală va solicita informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale întâi de la dumneavoastră sau de la altă persoană împuternicită de dumneavoastră.

Dacă pe timpul desfășurării inspecției fiscale starea de fapt fiscală nu a fost clarificată de către dumneavoastră, organul de inspecție fiscală poate solicita informații și altor persoane. Informațiile furnizate de aceste persoane vor fi luate în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

Față de prevederile legale citate, se reține că, în situația desfășurării unei inspecții fiscale, contribuabilul are dreptul de a fi informat asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală, de asemenea, acesta fiind primul căruia să îi fie solicitate informații.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că SC .X. SRL a fost înștiințată prin adresa nr..X./24.02.2012, primită în aceeași zi, asupra faptului că în data de 28.02.2012 va avea loc discuția finală „asupra constatărilor și consecințelor fiscale”, fiind informată și de faptul că are dreptul de a prezenta, în scris, punctul de vedere asupra constatărilor inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. Mai mult, prin declarația dată în data de 28.02.2012, reprezentantul

legal al societății precizează la pct.3 „Alte aspecte de declarat” „nu avem”. De asemenea, societatea nu a prezentat, în scris, organelor de inspecție fiscală, nici până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr.F – CJ 226, respectiv data de 14.03.2012, punctul de vedere scris asupra constatărilor menționate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește reprezentarea în fața organelor fiscale, la art.18 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

„(1) În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).

(2) Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare.

(3) În cazul reprezentării contribuabililor în relațiile cu organele fiscale prin avocat, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

(4) Contribuabilul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organele fiscale, trebuie să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din averea contribuabilului, obligațiile acestuia din urmă față de organul fiscal.

(5) Prevederile prezentului articol sunt aplicabile și reprezentanților fiscali desemnați potrivit Codului fiscal, dacă legea nu prevede altfel.”

Din analiza prevederilor legale citate mai sus, se reține că prevederile legale invocate de societate fac referire la împuternicirea pe care societatea o poate acorda unor terțe persoane, pentru a o reprezenta în fața organelor fiscale, nu la împuternicirea reprezentanților societății, care prin atribuțiile pe care le au în cadrul societății, răspund de activitatea desfășurată.

Mai mult, la art.10 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 22.04.2011, este stipulat:

„(2) Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.[...]

(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe

bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.”

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F – CJ .X./14.03.2012, se reține că la cap.II pct.10 „Persoana desemnată să reprezinte contribuabilul pe durata inspecției fiscale” este doamna X, în calitate de contabil șef, aceasta fiind conform pct.9, persoana care răspunde de conducerea contabilității, în calitate de contabil șef al societății.

Astfel, nu poate fi reținută afirmația contestatarii potrivit căreia doamna Trif Stela, în calitate de administrator, nu a fost solicitată să furnizeze informații, atât timp cât persoana desemnată de societate să o reprezinte în timpul inspecției fiscale a fost doamna X.

3. În ceea ce privește nulitatea actelor administrative pentru încălcarea prevederilor art.56 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct. 54.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct.12 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor în timpul desfășurării inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Art.56 *Prezentarea de înscrisuri*, alin.3 și alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 22.02.2012, stipulează:

„(3) Organul fiscal are dreptul să rețină, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, documente, acte, înscrisuri, registre și documente financiar-contabile sau orice element material care face dovada stabilirii, înregistrării și achitării obligațiilor fiscale de către contribuabili, pe o perioadă de maximum 30 de zile. În cazuri excepționale, cu aprobarea conducătorului organului fiscal, perioada de reținere poate fi prelungită cu maximum 90 de zile.

(4) Dovada reținerii documentelor prevăzute la alin. (3) o constituie actul întocmit de organul fiscal, în care sunt specificate toate elementele necesare individualizării probei sau dovezii respective, precum și mențiunea că aceasta a fost reținută, potrivit dispozițiilor legale, de către organul fiscal. Actul se întocmește în două exemplare și se semnează de organul fiscal și de contribuabil, un exemplar comunicându-i-se contribuabilului.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, care precizează:

„54.1. Dovada reținerii documentelor prevăzute la art. 54 alin. (3) din Codul de procedură fiscală o constituie actul întocmit de organul fiscal, în care sunt specificate toate elementele necesare individualizării probei sau dovezii respective, precum și mențiunea că aceasta a fost reținută, potrivit dispozițiilor legale, de către organul fiscal. Actul se întocmește în două exemplare și va fi semnat de organul fiscal și de contribuabil, un exemplar comunicându-se contribuabilului.

54.2. În cazul în care pentru stabilirea stării de fapt fiscale contribuabilul pune la dispoziția organului fiscal înscrisuri sau alte documente, în original, acestea vor fi înapoiate contribuabilului, păstrându-se în copie la dosarul fiscal numai înscrisuri relevante din punct de vedere fiscal.”

Din analiza normelor legale citate mai sus, reiese faptul că organele fiscale, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, au dreptul să rețină documente, acte, înscrisuri, registre și documente financiar-contabile, dovada reținerii acestora fiind făcută printr-un act în care sunt specificate toate elementele necesare individualizării probei sau dovezii respective, precum și mențiunea că aceasta a fost reținută, potrivit dispozițiilor legale.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție au efectuat, la sediul societății, copii după unele documente puse la dispoziție de către contabilul șef al societății, nereținând la dispoziția sa nici un document original. Acest fapt a fost recunoscut și de reprezentantul societății care, prin semnarea declarației datate 28.02.2012, certifică faptul că, așa cum este menționat la pct.2, „documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale”, la dosarul contestației regăsindu-se doar copii care sunt relevante pentru inspecția fiscală.

În consecință, afirmația contestatarii referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au ridicat actele societății, încălcând astfel prevederile art.56 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu cele ale pct. 54.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct.12 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor în timpul desfășurării inspecției fiscale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

4. În ceea ce privește invocarea nulității actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nefiindu-i ascultat punctul de vedere „înainte de luarea deciziei fiscale”, se rețin următoarele:

Art.9 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Așa cum s-a reținut la pct.A.2, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că SC .X. SRL a fost înștiințată prin adresa nr..X./24.02.2012, primită în aceeași zi de societate, asupra faptului că în data de 28.02.2012 va avea loc discuția finală „asupra constatărilor și consecințelor fiscale”, fiind informată și de faptul că are dreptul de a prezenta, în scris, punctul de vedere asupra constatărilor inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

De asemenea, se reține că prin declarația dată în data de 28.02.2012, reprezentantul legal al societății precizează la pct.3 „Alte aspecte de declarat” „nu avem”, societatea neprezentând nici până la data de 14.03.2012, data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr.F – CJ 226, punctul de vedere scris asupra celor constatate de organele de inspecție fiscală

În consecință, afirmația contestata referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.9 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nefiindu-i ascultat punctul de vedere „înainte de luarea deciziei fiscale”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, respectiv la pct. A1 – A4, raportat la prevederile art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că niciuna din excepțiile invocate de societate nu se încadrează în cele prevăzute de articolul menționat mai sus, fapt pentru care excepțiile invocate de societate privind nulitatea actului administrativ fiscal nu au temei legal.

*
* *

În concluzie, având în vedere că excepțiile de procedură invocate de SC .X. SRL sunt neîntemeiate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Referitor la debitele stabilite suplimentar și la accesoriile aferente:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei:

a. Referitor la suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de terți, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și, implicit, al impozitului pe profit, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 2008 – 2010, societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de .X. lei, în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării, au constatat faptul că aceste facturi aveau înscrise mențiunile „clienți creditori” și „Venituri din activități diverse”. Niciuna dintre facturi nu este însoțită de situații de lucrări sau devize și nu au înscris nici numărul contractului la care fac referire. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a prezentat contracte cadru de prestări servicii, nu s-a putut stabili o legătură între acestea și facturi.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile prestate de terți nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, contravenind prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal.

În susținerea contestației, SC .X. SRL apreciază că „mențiunile organului de control sunt contradictorii și se exclud reciproc”, în sensul că echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că au fost înregistrate facturi de cheltuieli, fără a se include situații de lucrări care să evidențieze natura serviciilor prestate, iar pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru justificarea acestor cheltuieli „societatea a prezentat contracte cadru de prestări servicii (cu devize de prestări servicii anexate).

Totodată, societatea precizează că îndeplinește cele două condiții prevăzute de Codul fiscal, respectiv deține contracte încheiate și justifică necesitatea prestării în scopul activității desfășurate.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, prevede:

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

De asemenea, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este reglementată de art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, stipulează:

„(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pentru interpretarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Norme metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.48 precizează:

„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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în această categorie fiind incluse și cheltuielile cu prestarea serviciilor pentru care se poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care au fost încheiate contracte.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2008 – 2010, societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de .X. lei, în baza unor facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării, au constatat faptul că aceste facturi aveau înscrise mențiunile „clienți creditori” și „Venituri din

activități diverse”. Niciuna dintre facturi nu este însoțită de situații de lucrări sau devize și nu au înscris nici numărul contractului la care fac referire. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a prezentat contracte cadru de prestări servicii, nu s-a putut stabili o legătură între acestea și facturi.

Având în vedere aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile prestate de terți nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, contravenind prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal.

Astfel, analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a prezentat în susținerea contestației, spre exemplificare, contractul de prestări servicii încheiat la data de 27.02.2007 între SC .X. SRL, în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de beneficiar.

Potrivit art.1.1 „Obiectul contractului”, „PRESTATORUL se obligă să efectueze service-ul; să instaleze, să pună în funcțiune și să facă instructajul utilizatorilor finali pentru următoarele aparate/componente:

- Service termostat Citizen CBM 910 – verificare, montare și testare cartuș (.X.) – 12 buc

- Service termostat Citizen IDP 3110 - verificare, montare și testare cartuș (.X.) – 8 buc

- Instalare sistem Lab – Tek chamber slides cu un compartiment .X. (.X. – .X.) – 1 buc”

Totodată, la cap.IV „Valoarea contractului”, art.4.1 și art.4.2 este stipulat:

„Art.4.1 BENEFICIARUL se obligă să achite PRESTATORULUI suma de X lei + TVA, conform situației de lucrări anexate prezentului contract.

Art.4.2 BENEFICIARUL se obligă să achite PRESTATORULUI valoarea onorariului lunar indicat la art.4.1 din prezentul contract, în avans, pe baza unei facturi de avans emisă de către prestator.”

De asemenea, se reține că în urma încheierii acestui contract, a fost întocmit de către prestatorul SC .X. SRL „Deviz servicii – anexă la contractul de servicii din 27.02.2007”. Din analiza acestui deviz, se reține că valoarea totală a serviciilor a fost în sumă de X lei, la care se adaugă taxa pe valoarea adăugată, serviciile prestate de SC .X. SRL, constând în:

„1. Service termostat Citizen CBM 910 – verificare, montare și testare cartuș (.X.) – 12 buc

$X * 12 = X \text{ lei} + \text{TVA}$

- Verificare și montare cartuș impX lei+TVA

- Testare aparat X lei+TVA

2. Service termostat Citizen IDP 3110 - verificare, montare și testare cartuș (.X.) – 12 buc

$$X * 12 = X \text{ lei} + \text{TVA}$$

- Verificare și montare cartuș impX lei+TVA
- Testare aparat X lei+TVA

3. Instalare sistem Lab – Tek chamber slides cu un compartiment
.X. (.X. – .X.) – 1 buc

X + TVA

- Verificare condiții de instalare (deplasare la fața locului) și întocmire raport X lei+TVA
- Verificare și instalare aparat X lei+TVA
- Proba aparat X lei+TVA
- Instructaj personal X lei+TVA

Total servicii X lei+TVA”

Astfel, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia pentru factura nr.X/05.06.2008, în valoare de X lei, fără taxă pe valoarea adăugată, societatea nu deține contract și situații de lucrări.

De asemenea, se reține că la data de 05.01.2008, SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul nr.X, al cărui obiect îl constituie, conform art.1.1:

„Art.1.1 PRESTATORUL se obligă:

- să întocmească fise de analiză pentru reactivi chimici
- să presteze lucrări de traducere autorizată
- să presteze lucrări de grafică și paginare
- să întocmească documentația pentru participare licitații
- să asigure transportul de consumabile – eprubete, data logger, teste material și substanțe chimice farmaceutice
- să asigure instalarea echipamentelor livrate: lucrări de instalare și montare pentru sistem de morărit, analizor hematologie, aparat pentru determinarea trichinelozei, echipament cetlab, incubator și microscop optic
- verificarea condițiilor de instalare și întocmirea de rapoarte periodice
- etalonarea aparatelor, calibrarea și testarea lor
- probe tehnice ale aparatelor
- instructajul personalului pentru buna utilizare a aparatelor livrate
- lucrări de service și mentenanță pentru echipamentele livrate”

Anexat la contract, societatea prezintă devize servicii întocmite de SC .X. SRL, astfel, spre exemplificare:

- Deviz servicii .X. SRL – anexa la fact.X/16.08.2008, din analiza căruia rezultă că au fost întocmite fișe analize pentru reactori chimici,

ștampilă traducător autorizat, grafică și asezare în pagină, traducere, pentru o valoare totală fără taxă pe valoarea adăugată de X lei;

- Deviz servicii .X. SRL – anexa la fact..X./12.09.2008, din analiza căruia au fost realizate lucrări de instalare sistem de morărit, lucrări de instalare analizor hematologie, lucrări service aparatură medicală, lucrări de testare aparat, lucrări de etalonare aparat, lucrări de traducere fișe tehnice, pentru o valoare totală fără taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- Deviz servicii .X. SRL – anexa la fact.X/30.10.2008, din analiza căruia au fost realizate lucrări de instalare aparat determinare trichineloză, lucrări instalare incubator, lucrări de instalare microscop optic, pentru o valoare totală fără taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Or, având în vedere cele de mai sus, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligației suplimentare de natura impozitului pe profit au avut în vedere documentele enumerate mai sus, și dacă da, care au fost considerentele pentru care au stabilit faptul că sumele înscrise în acestea nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil ca urmare a încălcării prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru justificarea deductibilității unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, fără a analiza toate documentele care i-au fost puse la dispoziție, măsura în care acestea respectă normele și prevederile legale, ținând cont de faptul că primodialitatea în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic al acestora, adică ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, chiar eronate fiind, cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora etc.

Astfel, organele de inspecție fiscale ar fi trebuit să verifice dacă operațiunile economice au fost executate în baza unor contracte sau contracte cadru, dacă prestările de servicii au fost justificate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzătoare, modul în care societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, precum și dacă documentele prezentate au fost întocmite cu respectarea cerințelor legale ce privesc atât fondul, cât și forma acestora.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile în materie citate, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, limitându-se la a invoca prevederi legale, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările următoare, potrivit cărora

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare

pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

precum și ale art 94 alin.1 și alin.2 din același act normativ, care stipulează:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. nr.F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspekție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. pentru impozitul pe profit aferent

cheltuielilor în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

b. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând venituri înscrise în facturi de stornare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal SC .X. SRL a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit cu veniturile înscrise în 19 facturi de stornare, în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care societatea nu prezintă documente prin care să justifice operațiunile de stornare.

În fapt, societatea, în perioada 2008 – 2009, a emis un număr de 19 facturi de stornare în valoare totală de .X. lei către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având înscrisă mențiunea „venituri activități diverse, clienți creditori”.

În urma verificării, pentru aceste facturi, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin înregistrarea acestor facturi, societatea a diminuat nejustificat baza de calcul a impozitului pe profit, motiv pentru care acestea nu pot fi luate în considerare la determinarea profitului impozabil aferent perioadei 2008 – 2009.

În drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma valabilă începând cu 01.01.2008, prevede:

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

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, stipulează la pct.12 și pct.13 următoarele:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile

neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că profitul impozabil al societății se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Veniturile și cheltuielile care stau la baza calculării profitului impozabil trebuie să fie înregistrate în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind luate în calcul orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal

De asemenea, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, prevede:

„(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care nu au la bază un document justificativ, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea, în perioada 2008 – 2009, a emis un număr de 19 facturi de stornare în valoare totală de .X. lei către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având înscrisă mențiunea „venituri activități diverse, clienți creditori”.

În urma verificării, pentru aceste facturi, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora.

Astfel, în speță se rețin și prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, stipulează:

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că pentru a corecta informațiile înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură emitentul, în situația în care nu a transmis documentele, le anulează și emite altele noi. În situația în care documentele au fost transmise beneficiarilor, furnizorul fie va emite un document nou care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Or, spre exemplificare, SC .X. SRL a emis factura nr..X. din data de 25.12.2008, către SC .X. SRL, în valoare de -X lei. La rubrica „Denumire produse sau servicii” societatea a făcut mențiunea 419 „Clienți creditor”. Documentul nu cuprinde pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, așa cum specifică normele legale.

Prin urmare, se reține că din factura de stornare nu rezultă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, ceea ce conduce la concluzia că factura nu a fost corectată conform prevederilor legale.

De asemenea, în anexa nr.4 „Situația facturilor stornate” la Raportul de inspecție fiscală F – CJ nr..X./14.03.2012, este menționat faptul că SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL următoarele facturi: nr.5 din data de 12.02.2008 în valoarea de -X lei, nr.X din data de 06.03.2008 în valoare de -X lei, nr.X din data de 05.04.2008 în valoare de -X lei și nr.X din data de 31.05.2008 în valoare de -X lei. Referitor la facturile emise către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, faptul că „Anterior acestei perioade SC .X. SRL a

emis o singură factură către SC .X. SRL, nr.X/07.02.2008 în valoare de X lei și TVA X lei.”

Astfel, din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă la ce operațiuni se referă facturile de stornare menționate mai sus.

Totodată, din documente nu rezultă motivele pentru care societatea a efectuat stornările respectiv refuzul la plată, documente prin care contractele de prestări servicii să fie reziliate sau modificate în parte cu referire la serviciile în cauză, anularea comenzii sau a documentelor prin care s-a solicitat inițial de către beneficiar prestarea serviciilor, iar în cazul facturii de stornare emisă ca urmare a faptului că factura inițială a fost trimisă beneficiarului, acesta să fie semnată de primire și implicit acceptată de beneficiarul serviciilor.

În ceea ce privește afirmația contestată conform căreia facturile inițiale au fost căutate în perioada 2007 în Declarația 394 când, pentru primul semestru, nici nu a existat obligativitatea depunerii acesteia, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.702/2007, privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, în vigoare în perioada verificată, stipulează la art.1 următoarele:

„Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, începând cu data de 1 ianuarie 2007.”

Referitor la argumentul contestatarii cu privire la faptul că facturile de stornare sunt consecința cluzelor contractuale, „prin plata unui avans, iar pe măsura prestării serviciilor, avansul este stornat”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât chiar dacă organele de inspecție nu ar fi ținut cont de facturile inițiale, societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației să depună documentele invocate, respectiv facturile inițiale, astfel încât organul de soluționare a contestației să poată analiza operațiunile în întregul lor.

Or, se reține că societatea se limitează doar la precizarea că facturile de stornare se referă la stornarea de avansuri, fără să înțeleagă să probeze această afirmație cu documente.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al

societății cu suma de .X. lei, înscrisă în cele X facturi de stornare, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

În concluzie, deoarece prin prezenta decizie, la pct.B.1.a au fost reconsiderate cheltuielile în sumă de X lei, pentru care s-a dispus desființarea parțială a actului administrativ fiscal, iar la pct. B.1.b a fost respinsă contestația formulată de societate, ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei, iar acestea sunt de natură a influența cuantumul diferenței de impozit pe profit, precum și faptul că din documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ X/14.03.2012, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. va fi desființată parțial pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, urmează să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, la reanalizarea situației de fapt avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatarii și, în funcție de cele constatate, să se stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

2. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de X lei aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la cap.III pct. B1 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aceasta urmează să fie desființată parțial și pentru suma de X lei reprezentând accesorii aferente

impozitului pe profit, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele noii verificări și ținând cont de soluțiile prezentei decizii.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

a. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă prestării unor servicii, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de diverși prestatori reprezentând prestări servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că aceste servicii sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea, în perioada 2008 – 2011, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de X lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, reprezentând prestări de servicii.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor, iar aceste servicii nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile și, totodată, pe facturi, la rubrica „Denumire servicii” sunt înscrise mențiunile „Clienți creditori” și „Venituri din activități diverse”.

În drept, art.145 alin.2 lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

De asemenea, la art.146 din actul normativ invocat mai sus, este stipulat:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate folosului operațiunilor sale taxabile, exercitarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturilor care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, învederăm prevederile art.155 alin.5 lit.k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, care stipulează:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că una din informațiile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă factura este denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau denumirea serviciilor prestate.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că societatea, în perioada 2008 – 2011, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de X lei, înscrisă în facturi emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, reprezentând prestări de servicii.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor, iar aceste servicii nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile și, totodată, pe facturi, la rubrica „Denumire servicii” sunt înscrise mențiunile „Clienți creditori” și „Venituri din activități diverse”.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, se reține că facturile înscrise în anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ X/14.03.2012, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de de X lei, nu sunt completate conform prevederilor art.155 alin.5 lit.k din Codul fiscal, în sensul că la rubrica „Denumire produse sau servicii” este

înscrisă mențiunea „704 Venituri din prestări servicii și activități diverse”, „419 Clienți creditorii”

Astfel, spre exemplu, SC .X. SRL a înregistrat factura nr.X/03.01.2008, emisă de SC .X. SRL, având taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, iar la rubrica „Denumire produse sau servicii”, societatea emitentă a înscris mențiunea „704 Venituri din prestări servicii și activități diverse”, fără a se preciza care a fost natura serviciilor prestate sau alte elemente prin care beneficiarul să poată justifica faptul că a achiziționat serviciile respective în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține și faptul că societatea contestatară a înregistrat în evidența contabilă factura nr.X/12.01.2008 emisă de SC .X. SRL, pentru care taxa pe valoarea adăugată este în sumă de X lei, iar la rubrica „Denumire produse sau servicii”, societatea emitentă a înscris mențiunea „419.01 Clienți creditorii”, fără a se preciza care a fost natura serviciilor prestate sau alte elemente prin care SC .X. SRL să poată justifica faptul că a achiziționat serviciile respective în folosul operațiunilor sale taxabile.

În mod similar, societatea a înregistrat și alte facturi, incluse de organele de inspecție fiscală în Anexa nr.7 „Situția diferențelor privind TVA deductibilă” la Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, ca de exemplu:

- factura nr.X/01.04.2008 emisă de SC .X. SRL, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, având la rubrica „Denumire produse sau servicii” înscrisă mențiunea „419.01 Clienți creditorii”;

- factura nr.X/05.05.2008, emisă de SC .X. SRL, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, având la rubrica „Denumire produse sau servicii” înscrisă mențiunea „419.01 Clienți creditorii”;

- factura nr.X/15.06.2008 emisă de SC .X. SRL, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, având la rubrica „Denumire produse sau servicii” înscrisă mențiunea „419.01 Clienți creditorii”;

- factura nr.X/10.02.2009 emisă de SC .X. SRL, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, având la rubrica „Denumire produse sau servicii” înscrisă mențiunea „419.01 Clienți creditorii”;

În consecință, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale invocate, precum și cele de mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, în sumă de X lei, ținând cont de faptul că SC .X. SRL nu a justificat cu documente natura serviciilor prestate, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, având în vedere că simpla prezentare a facturilor nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și, mai mult,

aceste facturi nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât nu respectă prevederile art.155 alin.5 lit.k din Codul fiscal.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară, în susținerea cauzei sale, a Hotărârii din 27 septembrie 2007, pronunțată în cauza 146/05, Albert Collee c. Finanzamt Limburg an der Lahn.” emisă de Curtea Europeană de Justiție, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu este aplicabilă speței, având în vedere că se referă la acordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare. Or, în speță, societatea și-a exercitat dreptul de deducere aferent serviciilor prestate de diverși prestatori, fără să îndeplinească cerințele de formă care reglementează condițiile de exercitare și cerințele de fond care reglementează existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se va face aplicațiunea art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

b. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care a înregistrat în jurnalul de cumpărări o taxă mai mare decât cea înscrisă în facturile nr..X./12.12.2008 și nr..X./12.12.2008, emise de SC .X. SRL.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a preluat eronat în jurnalul de cumpărări contravaloarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr.X /12.12.2008 și nr..X./12.12.2008, emise de SC .X. SRL, suma dedusă fiind mai mare decât cea înscrisă efectiv în documentele menționate, astfel:

- factura nr..X./12.12.2008, în valoare totală de X, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, a fost evidențiată în registrul de cumpărări aferent lunii decembrie 2008, la poziția X, cu valoarea totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura nr..X./12.12.2008, în valoare totală de X din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, a fost evidențiată în registrul de cumpărări aferent lunii decembrie 2008, la poziția X, cu valoarea totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, la art.156 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 16.10.2008 stipulează:

„(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

Pentru reglementarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care în forma aplicabilă începând cu data de 01.07.2008, precizează la pct.79 alin.2 următoarele:

„(2) Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;

2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;

3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. achiziții intracomunitare de bunuri;
 2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - g) din Codul fiscal;
 3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;
- c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;
- d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;
- e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, a taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro-rata, evidențiind distinct:
1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;
 2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;
 3. taxa dedusă pe bază de pro-rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, evidențe în baza cărora să poată fi stabilite elemente constând, de exemplu, în cuantumul taxei totale deductibile și al taxei deduse pentru fiecare perioadă fiscală.

În susținerea acestor cerințe, a fost emis Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art.1 alin.1 prevede:

„(1) În conformitate cu prevederile art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, au obligația să țină evidențe corecte și complete:

a) persoanele impozabile stabilite în România, pentru operațiunile efectuate în desfășurarea activității lor economice, pentru operațiunile pentru care sunt obligate la plata taxei, precum și pentru orice altă operațiune reglementată la titlul VI din Codul fiscal;

b) persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA conform titlului VI din Codul fiscal, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, pentru operațiunile respective;

c) persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile, pentru toate achizițiile intracomunitare;

d) asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți, în cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, pentru operațiunile realizate de respectiva asociație în participațiune.”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a preluat eronat în jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2008, contravaloarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr..X./12.12.2008 și nr..X./12.12.2008, suma dedusă fiind mai mare decât cea înscrisă în documentele menționate.

Astfel, din documentele existente la dosarul contestației, se rețin următoarele:

- factura nr..X./12.12.2008, emisă de SC .X. SRL, în valoare totală de X, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, a fost evidențiată în registrul de cumpărări aferent lunii decembrie 2008, la poziția X, cu valoarea totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei;

- factura nr..X./12.12.2008, emisă de SC .X. SRL, în valoare totală de X din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de 4X lei, a fost evidențiată în registrul de cumpărări aferent lunii decembrie 2008, la poziția X, cu valoarea totală de X lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Deci, contestatara a înscris în jurnalul de cumpărări, ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, suma de X lei, mai mult cu X lei față de documentele care au stat la baza întocmirii jurnalului de cumpărări, respectiv facturile nr. .X./12.12.2008 și nr..X./12.12.2008, emise de SC .X. SRL.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare suma totală a fiecăreia dintre cele două facturi, acestea fiind înregistrate sub forma a două poziții diferite în jurnal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din documentele existente la dosar, respectiv copii ale jurnalului de cumpărări din luna decembrie 2008 și ale celor două facturi, se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală sunt conforme cu datele din documente. Mai mult, societatea desi face o serie de afirmații, nu depune la dosarul contestației alte documente și nu aduce alte argumente menite să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale citate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

c. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări, în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înscris în jurnalele de cumpărări și si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru care nu a prezentat documente justificative, în jurnal figurând ca furnizori SC .X. .X. Ing SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL sau SC .X. SRL, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus.

În drept, art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Față de aceste prevederi legale citate, se reține că o societate își poate exercita dreptul de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5.

Art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 01.01.2008, precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru a consemna o operațiune economico – financiară acesta trebuie să fie înscrisă într-un document, iar prin înregistrarea în evidența contabilă acest document va avea calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înscris în jurnalele de cumpărări și si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru care nu a prezentat documente justificative, în jurnal figurând ca furnizori SC .X. .X. Ing SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL sau SC .X. SRL, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus.

Astfel, spre exemplificare, în luna februarie 2008 societatea a înregistrat la trei poziții din jurnalul de cumpărări taxa pe valoarea adăugată în suma totală de .X. lei, ca furnizor figurând SC .X. .X. .X. SRL. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că SC .X. SRL nu apare în lista livrărilor/prestărilor de servicii ale acestei societăți, așa cum au fost acestea declarate în Declarația 394 aferentă trim.I 2008.

De asemenea, din analiza Anexei nr.7 a raportului de inspecție fiscală, se reține că societatea nu a prezentat documente justificative pentru sumele cuprinse în jurnalul de cumpărări. Astfel, spre exemplificare:

- factura nr..X./29.02.2008, emisă de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată de .X. lei;
- factura nr..X./03.01.2009, emisă de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată de .X. lei;
- factura nr..X./01.04.2009, emisă de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată .X. lei etc.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea avea obligația de a efectua înregistrările în evidența contabilă numai în baza unor documente justificative, documente pe care nu le-a prezentat organelor de inspecție fiscală cu ocazia inspecției fiscale.

Mai mult, se reține că nici în susținerea contestației, societatea nu a înțeles să depună documentele justificative constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind lipsă.

Astfel, afirmația contestatarii referitoare la faptul că pentru toate sumele înregistrate în jurnalele de cumpărări există documente justificative, care însă nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a prezentat organului de soluționare a contestației documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală. Întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii. Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul consacrat de art.1169 din Codul Civil, articol în vigoare în conformitate cu prevederile art.230 din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”. Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

d. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal SC .X. SRL a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în X facturi de stornare, în condițiile în care societatea nu prezintă documente prin care să justifice operațiunile de stornare.

În fapt, societatea, în perioada 2008 – 2009, a emis un număr de 19 facturi de stornare în care valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată a fost de .X. lei, către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având mențiunea „venituri activități diverse, clienți creditori”.

În urma verificării, pentru cele X facturi, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin înregistrarea acestor facturi, societatea a diminuat nejustificat baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care acestea nu pot fi luate în considerare la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă perioadei 2008 – 2009.

În drept, art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b și c din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizori sau prestatori sau care urmează să fie obținută din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că societatea, în perioada 2008 – 2009, a emis un număr de X facturi de stornare în care valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată a fost de .X. lei, către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, având mențiunea „venituri activități diverse, clienți creditori”.

În urma verificării, pentru cele 19 facturi, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica facturile anterioare care au stat la baza emiterii acestora.

Astfel, în speță se rețin și prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008, stipulează:

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că pentru a corecta informațiile înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură emitentul, în situația în care nu a transmis documentele, le anulează și emite altele noi. În situația în care documentele au fost transmise beneficiarilor, furnizorul fie va emite un document nou care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Or, spre exemplificare, SC .X. SRL a emis factura nr..X. din data de 25.12.2008, către SC .X. SRL, având taxa pe valoarea adăugată de – X lei. La rubrica „Denumire produse sau servicii” societatea a făcut mențiunea 419 „Clienți creditori”. Documentul nu cuprinde pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, așa cum specifică normele legale.

Prin urmare, se reține că din factura de stornare nu rezultă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, ceea ce conduce la concluzia că factura inițială nu a fost corectată, conform prevederilor legale.

Mai mult, în anexa nr.4 „Situația facturilor stornate” la Raportul de inspecție fiscală F – CJ nr..X./14.03.2012, este menționat faptul că SC .X.

SRL a emis către SC .X. SRL următoarele facturi: nr.5 din data de 12.02.2008 în valoarea de -X lei și taxă pe valoarea adăugată de -X lei, nr.6 din data de 06.03.2008 în valoare de -X lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de -X lei, nr.11 din data de 05.04.2008 în valoare de -X lei și taxă pe valoarea adăugată de X lei și nr.5 din data de 31.05.2008 în valoare de -X lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de -X lei. Referitor la facturile emise către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, faptul că „Anterior acestei perioade SC .X. SRL a emis o singură factură către SC .X. SRL, nr.X/07.02.2008 în valoare de X lei și TVA X lei.”

Astfel, din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă la ce operațiuni se referă facturile de stornare menționate mai sus.

Totodată, din documente nu rezultă motivele pentru care societatea a efectuat stornările respectiv refuzul la plată, documente prin care contractele de prestări servicii să fie reziliate sau modificate în parte cu referire la serviciile în cauză, anularea comenzii sau a documentelor prin care s-a solicitat inițial de către beneficiar prestarea serviciilor, iar în cazul facturii de stornare emisă ca urmare a faptului că factura inițială a fost trimisă beneficiarului, acesta să fie semnată de primire și implicit acceptată de beneficiarul serviciilor.

Având în vedere aspectele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în X facturi de stornare, pentru care nu s-au prezentat documentele inițiale.

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

4. În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct. B 3 din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează suma de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Se reține, totodată, că SC .X. SRL nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

5. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- penalități impozit pe dividende .X. lei
 - penalități impozit pe profit .X. lei
 - penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei,
- cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.F – CJ .X./14.03.2012, contestată.

În fapt, societatea contestă Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, și suma totală de .X. lei:

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități impozit pe dividende .X. lei
- penalități impozit pe profit .X. lei
- penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei

Prin Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei, rezultând astfel că suma de .X. lei, reprezentând:

- penalități impozit pe dividende .X. lei
 - penalități impozit pe profit .X. lei
 - penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei,
- nu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

În drept, cauzei ii sunt incidente prevederile art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct.11.1 lit.c din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este stipulat:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...] c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se reține faptul că prin Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația să achite suplimentar suma de .X. lei, constând în debite de natura impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată, precum și a măsurilor accesorii aferente.

Prin contestația formulată SC .X. SRL contestă suma totală de .X. lei, mai mult cu .X. lei față de suma înscrisă în Decizia de impunere nr. . F – CJ .X./14.03.2012.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că suma de .X. lei, reprezentând:

- penalități impozit pe dividende .X. lei
- penalități impozit pe profit .X. lei
- penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei

nu a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.F – CJ .X./14.03.2012, titlu de creanță susceptibil de a fi contestat.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de documentele existente la dosarul contestației, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.c) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca fiind fără obiect pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - penalități impozit pe dividende | .X. lei |
| - penalități impozit pe profit | .X. lei |
| - penalități taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |

*
* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1, precum și alin. 3 și 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a și lit.c și 11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- penalități impozit pe dividende .X. lei
- penalități impozit pe profit .X. lei
- penalități taxă pe valoarea adăugată .X. lei

obligații fiscale ce nu au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, contestată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F – CJ .X./14.03.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – CJ .X./14.03.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- accesorii aferente impozitului pe profit .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

X