



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 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 325/2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
(fosta S.C. .X. S.R.L. din .X.),
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907420/25.08.2011

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./17.08.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.X/25.08.2011, asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în .X., sector X, strada Gen. X nr.X, parter, biroul nr.X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/2011, având Cod Unic de Înregistrare X, reprezentată legal de .X. Laura în baza procurii speciale autentificată sub nr.X din 18 august 2011, anexată în original la dosarul cauzei (fosta S.C. .X. S.R.L., cu domiciliul fiscal în municipiul .X., județul .X., str. X nr.X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J29/X/2007, reprezentată legal de .X. în baza procurii speciale autentificată sub nr.X din 09 februarie 2011, anexată în copie legalizată la dosarul cauzei).

Contestația a fost formulată împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH X/07.07.2011, în ceea ce privește **măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de .X. lei.**

De asemenea, contestația a fost formulată și împotriva **Deciziei de impunere nr.F-PH X/X./07.07.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, și are ca obiect obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina societății în **sumă totală de .X. lei** reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
 - taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
 - majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de **X lei**;
- majorări de întârziere în sumă **X lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente.

Contestația a fost depusă 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, stabilit în raport de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv 13.07.2011 și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 11.08.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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 se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.).

I. S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./X./07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, solicitând anularea măsurii dispuse în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- contravaloare prestări servicii efectuate de persoane nerezidente în sumă de .X. lei (Capitolul III, pct.1.2. din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011);
- contravaloare prestări servicii efectuate de persoane juridice române în sumă de .X. lei (Capitolul III, pct.1.3. lit.a) și lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011);
- reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei (capitolul III pct.1 – *“Rezultat fiscal aferent anului 2010”* din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011),

pentru următoarele argumente, motive de fapt și temeuri de drept referitoare la baza de impozitare pentru impozitul pe profit:

1. În ceea ce privește cheltuielile cu prestările de servicii (consultanță, asistență, monitorizare, negociere, promovare, marketing, management etc.) în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de prestatori externi, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, pe motiv că societatea nu a dovedit natura serviciilor, faptul că au fost prestate efectiv și în scopul realizării de venituri impozabile, contestatara susține că existența investiției nu poate fi pusă la îndoială, fiind dovedită prin faptul că:

- societatea deține în patrimoniu terenuri cu o valoare de inventar de .X. lei, un proiect pentru o investiție în valoare de .X. lei (care urmează să valorifice doar o parte din terenurile deținute), precum și o clădire deja finalizată, scopul achiziției și dezvoltării acestora neputând fi altul decât realizarea de venituri impozabile, indiferent de modalitatea de valorificare;

- au fost realizate amenajări care asigură accesul la utilitățile necesare existenței unui ansamblu imobiliar;

- au fost asigurate resursele financiare necesare începerii unui proiect, acestea fiind utilizate în interesul societății;

- a fost elaborat un proiect în baza căruia a fost obținută o autorizație de construcție, lucrările pentru realizarea acesteia fiind începute.

Totodată, societatea susține că legea fiscală nu prevede niciun termen în care trebuie să se realizeze obligatoriu veniturile pentru care au fost efectuate cheltuieli, iar organele de inspecție fiscală nu au putut stabili în mod justificat alt scop al cheltuielilor efectuate în legătură cu valorificarea terenurilor deținute în proprietate în afara celui de realizare de venituri impozabile.

Contestatara susține că, așa cum rezultă din toate contractele încheiate, precum și din documentele, datele și informațiile furnizate, prestările de servicii contractate și achiziționate au avut drept unic scop identificarea variantelor optime de continuare a investiției, inclusiv prin atragerea de surse de finanțare ieftine prin utilizarea promovării, publicității și marketingului, toate vizând atât piața internă cât și externă.

De asemenea, societatea susține că justificarea scopului cheltuielilor cu serviciile, precum și a naturii acestora și a realității prestării efective a fost realizată în timpul controlului prin prezentarea de

documente, date și informații, dintre care unele sunt menționate și în raportul de inspecție fiscală (contracte, documente privind discutarea soluțiilor propuse de consultanți), însă echipa de inspecție fiscală a concluzionat că documentele prezentate nu pot fi încadrate în categoria prevăzută de lege, respectiv „*situații de lucrări, rapoarte sau orice alte documente [...]*”.

Contestatară susține că, în ceea ce privește faptul că administratorul societății a reprezentat și unele firme de consultanță, acest fapt nu constituie o încălcare a vreunei prevederi legale, iar dacă se respecta procedura de inspecție fiscală trebuia să se stabilească dacă părțile participante în aceste tranzacții sunt afiliate și dacă prețul acestora este unul de piață.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu prestările de servicii în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de societăți din România, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, pe motiv că societatea nu a prezentat “*documente justificative din care să rezulte serviciile prestate concret în folosul S.C. .X. S.R.L. și în mod implicit realitatea serviciilor facturate [...]*”, contestatoarea susține că serviciile prestate sunt în mare parte de publicitate, marketing, promovare, elaborare a documentației premergătoare proiectării, recrutare de personal, și că pentru aceste servicii există documente justificative, precum și faptul că nu se află în relații de afiliere cu societățile prestatoare.

3. În ceea ce privește reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei, contestatară susține că aceasta a fost motivată de către organele de inspecție fiscală prin faptul că la data facturării avansurilor S.C. .X. S.R.L. deținea întreaga rețea necesară pentru furnizarea de utilități, fără însă să se facă vreo mențiune despre faptul că au fost sau nu furnizate utilități sau că accesul la rețea a fost utilizat, precum și faptul că toate motivele de fapt și temeiurile de drept invocate de către echipa de inspecție fiscală se referă la recepția lucrărilor de către societate și nu la transferul unui drept către societățile care au plătit avansurile.

Totodată, **S.C. .X. S.R.L.** (fosta S.C. .X. S.R.L.) **contestă și Decizia de impunere nr.F-PH X/.X./07.07.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, **prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de **X lei**;
- majorări de întârziere în sumă **X lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. la S.C. .X. S.R.L. din .X. (actuala S.C. .X. S.R.L. din .X.), care a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.10.2008-31.12.2010 în ceea ce privește impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente, și a perioadei 01.03.2009-31.12.2010 în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane fizice, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, care a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011 și a Deciziei de impunere nr.F-PH X/X./ 07.07.2011.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificării documentelor de evidență tehnico-operativă și contabilă au constatat că:

- S.C. .X. S.R.L. deține în patrimoniu terenuri cu o valoare de inventar de .X. lei, achiziționate de la diverse persoane juridice și fizice;

- societate deține Autorizația de construire nr..X./21.10.2008 pentru un ansamblu de locuințe colective S+4D+P+3E+R, parcaje și străzi, sistematizare verticală, organizare de șantier în .X., str.X fn, (suprafața totală de .X. mp achiziționată de la S.C. .X. S.R.L. .X.) valoarea investiției fiind în sumă de .X., lei+.X. lei (organizare de șantier);

- prin adresa nr..X./14.05.2009, societatea a înștiințat Primăria Municipiului .X. de începerea lucrărilor de investiții înscrise în autorizația de construcție mai sus menționată;

- prin contractul din data de 07.06.2007, S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de antreprenor, urma să furnizeze utilități (furnizare apă, electricitate, canalizare – sanitară și scurgere pluvială, gaz, telefon și linii de televiziune prin cablu) către S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de beneficiar, pe un număr de X parcele în suprafață totală de .X. mp, proprietatea beneficiarului situate în .X., valoarea lucrărilor prevăzută în contract fiind de .X. Euro, termenul de execuție fiind până la data de 30.05.2008;

- în data de 14.08.2007, a fost încheiat Contractul de Novație la contractul de antrepriză pentru utilități din data de 07.06.2007, prin care S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de nou beneficiar, a preluat toate drepturile și obligațiile vechiului beneficiar S.C. .X. S.R.L. .X.;

- în data de 01.06.2010, între S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. a fost încheiat procesul verbal de recepție finală a lucrărilor de furnizare utilități.

Astfel, în vederea verificării stadiului de realizare a investiției, organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 02.06.2011 la .X. str.X X fn, constatând că pe terenul (teren aflat în pantă) pe care urma să se dezvolte proiectul imobiliar nu au fost începute lucrările de defrișare, excavare, nivelare, turnare fundații, ridicare construcții, în fapt nu exista un șantier în lucru, fiind executate doar lucrări de furnizare de utilități de către S.C. .X. S.R.L. .X. în baza Contractului de Novație la contractul de antrepriză pentru utilități din data de 07.06.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că la această locație a fost identificată doar o clădire (showroom) ridicată pe structură metalică (de aproximativ 50 mp), construcția fiind realizată de S.C. .X. S.R.L. Giurgiu, S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., precum și faptul că această construcție este finalizată, fără însă să se desfășoare vreo activitate, spațiul nefiind dotat cu mobilier sau articole de birotică.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a încheiat, în calitate de beneficiar, cu S.C. .X. S.R.L. .X. contractul de management din data de 15.11.2007, prin care furnizorul este de acord să administreze și să monitorizeze proiectul imobiliar din .X..

Urmare analizării structurii veniturilor și cheltuielilor care au condus la stabilirea rezultatului fiscal pentru perioada 01.10.2008-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că în această perioadă, societatea a evidențiat cheltuieli cu servicii prestate de diverse persoane fizice și juridice străine și române în sumă totală de .X. lei (anexa nr.4 - cheltuieli în sumă de .X. lei aferente achizițiilor de servicii de la diverse persoane juridice române, anexa nr.5 - cheltuieli în sumă de .X. lei aferente achizițiilor intracomunitare de servicii și anexa nr.6 - cheltuieli în sumă de .X. lei aferente importurilor de servicii), pentru care prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./09.06.2011, au solicitat documente justificative care au stat la baza înregistrării acestora în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală precizează că, urmare acestei solicitări, societatea a prezentat următoarele documente:

- Acordul de servicii de consultanță arhitecturală și management de proiecte încheiat în data de 01.07.2008 cu firma .X. Ltd Singapore;

- Scrisoarea de angajament din data de 22.07.2008 încheiată cu firma .X. & .X. Ltd Israel în calitate de consilier financiar în procesul strângerii datoriei, inclusiv în pregătirea unui proiect de prezentare, a unui flux de bani gheață și în prezentarea cerințelor financiare către bancă;

- Scrisoarea de angajament încheiată la data de 01.01.2008 cu firma .X. .X. .X. Israel conform căreia prestatorul efectuează servicii de consultanță pentru taxe și alte servicii legale referitoare la investițiile companiei în țări din CEE și referitoare la acordurile de management angajate de către companie, pentru perioada 01.01.2009-01.07.2009;

- Contractul de servicii din anul 2007 încheiat cu firma .X. Ltd Israel în calitate de supraveghetor tehnic care va oferi servicii în ceea ce privește proiectul imobiliar pe care îl va dezvolta, construi și vinde S.C. .X. S.R.L. Conform Anexei A la contract, prestatorul se va ocupa de recomandarea consultanților, contractorilor, furnizorilor de servicii, incluzând negocierea termenilor și condițiilor angajamentului lor, coordonarea aspectelor tehnice a activităților planificate, incluzând planificarea, proiectul și construcția, administrarea fiecărui contract, monitorizarea dezvoltării proiectului, finalizarea construcției și supravegherea tehnologiei, precum și supravegherea înmânării proiectului proprietarilor;

- Acordul de consultanță încheiat în data de 01.10.2008 cu firma .X.0 Ltd Israel care se obligă să furnizeze servicii de publicitate, consultanță marketing și vânzări pe internet;

- Contract servicii de marketing încheiat în data de 01.07.2008 cu cetățeanul israelian .X. prin care acesta va oferi S.C. .X. S.R.L. servicii de management, administrare, marketing și alte servicii în zona de marketing;

- Contractul de servicii de supraveghere șantier încheiat în data de 05.01.2009 cu firma .X. .X. Israel, în baza căruia prestatorul va furniza servicii de ingineria construcțiilor și servicii de supraveghere a șantierului;

- Contractul servicii legale încheiat cu firma Ickovics Israel prin care prestatorul va oferi companiei S.C. .X. S.R.L. servicii legale;

- Contractul încheiat în data de 15.09.2008 cu firma .X. & Co .X. & .X. S.R.L. Israel care va realiza un contract de lucru de garantare și inspectare – pentru scopuri de asigurare;

- Contractul de servicii de consultanță încheiat în data de 24.06.2007 cu firma .X. Bulgaria, în baza căruia S.C. .X. S.R.L. va achita un onorariu de X euro/lună, reprezentând taxă consultanță în legătură cu proiectul imobiliar în suprafață de X mp din .X., Aleea X fn;

- Contractul de servicii de consultanță încheiat în data de 01.12.2009 cu firma X Bulgaria.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, pentru firmele .X. Bulgaria, .X. .X. Bulgaria, .X. .X. Ltd Israel, .X. .X. .X. Israel, .X. Ltd Singapore, societatea a prezentat documente în limba engleză, conform cărora au avut loc diverse întâlniri, la diferite date, fără a se specifica persoanele participante din partea S.C. .X. S.R.L. și în ce s-au concretizat efectiv, nefiind prezentate rapoarte de lucru sau alte documente din care să rezulte realitatea serviciilor facturate, precum și faptul că în documentele prezentate de la firmele .X. Bulgaria și .X. X Ltd Israel era înscris domnul .X., în calitate de consultant, în condițiile în care acesta deținea și calitatea de administrator al S.C. .X. S.R.L. din .X. din data de 18.07.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește contractele încheiate cu firmele .X. Bulgaria și .X. X Ltd Israel, obiectul acestor contracte era, în mare parte, același cu cel al contractului încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. .X., respectiv: managementul și dezvoltarea proiectului, operarea intereselor în cadrul proiectului, promovarea proiectului, activități de marketing legate de proiectul imobiliar din .X..

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat niciun fel de documente, respectiv rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să stea la baza întocmirii facturilor de către societățile menționate, faptul că pe terenul deținut nu există un șantier în lucru, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că serviciile facturate de partenerii externi nu au la bază documente prin care să dovedească realitatea și prestarea efectivă a acestora, respectiv că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile facturate de persoane juridice române în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) (anexa nr.4) reprezentând contravaloare verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line,

consultanță, publicitate, marketing, deplasări și cazări, societatea a prezentat următoarele contracte:

- contractul nr..X./X/29.02.2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., având ca obiect „*prestarea de servicii în domeniul consultanței în marketing și dezvoltare*”;

- contractul nr..X./2008 încheiat cu S.C. .X. X S.R.L. .X. potrivit căruia proiectantul elaborează documentații tehnice în vederea executării lucrărilor de construcții pentru ansamblu „*X .X. - X fn*”;

- contractul de verificare nr.X/19.09.2008 încheiat cu S.C. X X S.R.L. .X., prin care proiectantul se obligă să elaboreze documentația pentru „*Ansamblu locuințe – exigenta A1, A2 După Iniste nr.71, .X.*”;

- contractul de publicitate nr..X./06.03.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., prin care executantul furnizează servicii de promovare/publicitate;

- contractul de consultanță nr..X./01.10.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., având ca obiect servicii de consultanță pentru afaceri și management;

- contractul de consultanță CV X/29.01.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X.;

- contractul de publicitate nr.X/2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X..

Întrucât societatea nu a prezentat, urmare solicitării prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./09.06.2011, documente justificative din care să rezulte serviciile prestate concret în folosul său, în baza contractelor mai sus menționate încheiate cu persoane juridice române, și implicit realitatea serviciilor facturate, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă de totală de .X. lei pentru recrutare personal, pregătire personal angajat și cazare diverse persoane fizice, în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. .X. S.R.L. .X. (contract nr..X./14.10.2008) și S.C. .X. S.R.L. .X., precum și faptul că în perioada supusă verificării societatea nu a avut personal angajat, iar administrarea activității a fost efectuată exclusiv de S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractului de management din data de 15.11.2007.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile facturate nu se justifică, fapt pentru care nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei aferente acestor servicii, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile decembrie 2008 și februarie 2009 societatea a înregistrat eronat în contul contabil 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloare avans pentru promovare on-line „.X.” de la S.C. .X. XS.R.L. .X..

Întrucât societatea nu a prezentat factura finală pentru serviciile prestate, respectiv documentele justificative care să ateste efectuarea acestora, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei aferente acestor servicii.

De asemenea, din verificarea datelor cuprinse în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în soldul creditor al contului 472 „Venituri înregistrate în avans” suma de .X. lei, reprezentând avansuri facturate în anul 2008 către S.C. .X.S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractelor de furnizare utilități din data de 06.05.2008, respectiv 02.07.2008 (80% din valoarea totală a contractelor), avansuri încasate integral până la data de 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- lucrările de furnizare utilități au fost executate de S.C. .X. S.R.L. .X., în baza Contractului de Novație a contractului de antrepriză pentru utilități din 07.06.2007;

- în data de 01.06.2010 a fost încheiat între S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. procesul verbal de recepție finală a lucrărilor de furnizare utilități (alimentare cu apă, electricitate, canalizare – scurgere sanitară și pluvială, gaze);

- prin adresele nr..X./26.08.2009 emisă de Compania Apa .X. și nr..X./30.09.2009 emisă de S.C. .X. .X. S.A. - Sucursala .X., se atestă finalizarea lucrărilor: „alimentare cu apă zona .X. .X., conductă refulare tronson rezervor .X. – rezervor nou”, respectiv alimentare energie electrică;

- Inspectoratul Teritorial în Construcții .X. a întocmit Procesul verbal de control din data de 24.04.2009 ca urmare a finalizării lucrărilor la obiectivul „*Rețea stradală apă-canal zona .X. .X.*”;

Organele de inspecție fiscală precizează că, prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./27.06.2011, au solicitat societății explicații referitoare la motivul pentru care nu au fost refacturate, conform contractelor, utilitățile către S.C. .X.S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., respectiv transferul sumei de .X. lei din contul contabil 472 „*Venituri înregistrate în avans*” într-un cont de venituri de exploatare, răspunzându-se, prin nota explicativă din data de 28.06.2011, că „*motivul pentru care nu au fost înregistrate pe venituri sumele încasate de la S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., a fost existența unei înțelegeri verbale între administratorii societăților prin care s-a garantat obținerea cu ușurință a tuturor avizelor și autorizațiilor necesare realizării unei construcții pe terenul respectiv. Conform acestei înțelegeri administratorul S.C. .X. S.R.L. se angaja ca în cazul în care obținerea autorizațiilor și avizelor nu se realiza să răscumpere terenul.*”

Astfel, având în vedere faptul că lucrările de furnizare utilități efectuate de S.C. .X. S.R.L. .X. au fost finalizate conform Procesului verbal de recepție încheiat la data de 01.06.2010, iar contravaloarea lucrărilor prevăzută în Contractul de novație a fost facturată către S.C. .X. S.R.L. .X. și achitată integral de către acesta, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.259 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Totodată, urmare deficiențelor constatate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice și persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, Decizia de impunere nr.F-PH /X./07.07.2011, prin care au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de X lei;
- majorări de întârziere în sumă X lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente.

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

A. În ceea ce privește contestarea de către societate a Deciziei de impunere nr.F-PH X/.X./07.07.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cuantumul sumelor contestate, stabilite suplimentar de plată prin actul administrativ fiscal mai sus menționat este de până la 3 milioane lei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-PH X/.X./07.07.2011, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de X lei;
- majorări de întârziere în sumă X lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente.

În drept, potrivit prevederilor art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

c) **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.**”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau

mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor pct.5.4. 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:

“ 5.4. Competența de soluționare este dată de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”,

iar potrivit prevederilor pct.5.6. din același act normativ:

“5.6. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea. Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între Dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.”

Potrivit acestor prevederi legale, competența de soluționare este dată de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale, iar în situația în care, în urma unei inspecții fiscale, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual, determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a

fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, putând fi stabilită numai în ipoteza în care nu există nicio legătură între Dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil.

Din analiza contestației și a celor două acte administrative fiscale emise în cauză, se reține că societatea a contestat atât Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./X./07.07.2011 în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de .X. lei, cât și Decizia de impunere nr.F-PH X/X./07.07.2011 pentru suma totală .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, impozit pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, precum și accesorii aferente.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus, cuantumul sumelor contestate aferente fiecărui act administrativ fiscal luat individual, faptul că între actele administrative fiscale contestate mai sus menționate nu există nicio legătură, și anume prin Decizia de impunere nr.F-PH X/X./07.07.2011 au fost stabilite suplimentar de plată în sarcina societății debite de natura impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, a taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente, iar prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./X./07.07.2011 s-a dispus măsura diminuării pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.** (fosta S.C. .X. S.R.L.) **împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH X/X./07.07.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, aceasta aparținând structurii specializate din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X..

În consecință, pentru acest capăt de cerere, dosarul contestației va fi transmis spre soluționare structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X., în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal contestatarul.

B. Referitor la contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./X./07.07.2011 în ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- “*contravaloare prestări servicii efectuate de persoane nerezidente în sumă de .X. lei*” (Capitolul III, pct.1.2. din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011);

- “*contravaloare prestări servicii efectuate de persoane juridice române în sumă de .X. lei*” (Capitolul III, pct.1.3. lit.a) și lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011);

- “*reîntregirea veniturilor cu sumă de .X. lei*” (capitolul III pct.1 – “*Rezultat fiscal aferent anului 2010*” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011),

se reține, din analiza celor constatate și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011, precum și din analiza anexelor nr.4, nr.5 și nr.6 la raport, că suma totală de **.X. lei**, contestată de societate, reprezintă cheltuieli cu servicii prestate de diverse persoane fizice și juridice străine și române pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, fiind compusă din:

- suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli aferente achizițiilor de servicii de la diverse persoane juridice române (Anexa nr.4 – *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la control pentru perioada 01.10.2008-31.12.2010 aferente achizițiilor de servicii de la prestatori interni*), care la rândul ei se compune din:

- sumă de **.X. lei**, reprezentând cheltuielile cu servicii de verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line, consultantță, publicitate, marketing, deplasări și cazări - contestată, de asemenea, separat de societate (“*Capitolul III, pct.3. lit.a) din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011*”);

- sumă de **.X. lei**, reprezentând cheltuielile cu recrutarea de personal, pregătirea personalului angajat, cazarea pentru diverse persoane fizice - contestată, de asemenea, separat de societate (“*Capitolul III, pct.3. lit.c) din Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH.X./07.07.2011*”);

- sumă de **.X. lei**, reprezentând contravaloare avans pentru promovare on-line „.X.” înregistrată în contul 628 „*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*”;

- suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli aferente achizițiilor intracomunitare de servicii (Anexa nr.5 - *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal aferente achizițiilor intracomunitare de servicii în perioada 01.10.2008-31.12.2010*);

- suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli aferente importurilor de servicii (Anexa nr.6 - *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal*

aferele importurilor de servicii efectuate de societate în perioada 01.10.2008-31.12.2010).

B.1. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi în soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestuia.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile decembrie 2008 și februarie 2009 societatea a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma totală de .X. lei, reprezentând contravaloare avans pentru promovare on-line „.X.” de la S.C. .X. X S.R.L. .X..

Întrucât societatea nu a prezentat factura finală pentru serviciile în cauză, respectiv documentele justificative care să ateste efectuarea acestora, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal.

Contestatarul se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de .X. lei lei, **fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere**, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.11.1 lit.b) 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, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând contravaloare avans pentru promovare on-line „.X.” de la S.C. .X. X S.R.L. .X., înregistrată de societate în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți”, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel 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 contestatarului.**

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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de .X. lei - având în vedere că a înțeles să conteste suma toată de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de diverse persoane fizice și juridice străine și române pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere - nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, 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:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.b) 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, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, **în ceea ce privește suma de .X. lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită la data de 31.12.2010, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste această sumă, conform prevederilor pct.2.5. 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, care stipulează „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”.

B.2. Referitor la suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) are drept de deducere pentru cheltuielile în cuantumul mai sus menționat reprezentând diverse servicii - verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line, consultanță, management, administrare, supraveghere șantier, publicitate, marketing, deplasări și cazări, respectiv recrutare de personal, pregătire personal angajat, cazarea pentru diverse persoane fizice, etc. - facturate de persoane fizice și juridice străine și române, în condițiile în care nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare verificării documentelor din evidența tehnico-operativă și contabilă a societății au constatat că:

- S.C. .X. S.R.L. deține în patrimoniu terenuri cu o valoare de inventar de .X. lei, achiziționate de la diverse persoane juridice și fizice;

- societatea deține Autorizația de construire nr..X./21.10.2008 pentru un ansamblu de locuințe colective S+4D+P+3E+R, parcaje și străzi, sistematizare verticală, organizare de șantier în .X., str. X fn, (suprafața totală de .X. mp achiziționată de la S.C. .X. S.R.L. .X.) valoarea investiției fiind în sumă de .X. lei+.X. lei (organizare de șantier);

- societatea, prin adresa nr..X./14.05.2009, a înștiințat Primăria Municipiului .X. despre începerea lucrărilor de investiții înscrise în autorizația de construcție mai sus menționată;

- S.C. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X. contractul de management din data de 15.11.2007, prin care furnizorul este de acord să administreze și să monitorizeze proiectul imobiliar din .X.;

- prin contractul din data de 07.06.2007, S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de antreprenor, urma să furnizeze utilități (furnizare apă, electricitate, canalizare – sanitară și scurgere pluvială, gaz, telefon și linii de televiziune prin cablu) către S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de beneficiar, pe un număr de X parcele în suprafață totală de .X. mp, proprietatea beneficiarului situate în .X., valoarea lucrărilor prevăzută în contract fiind de .X. Euro, termenul de execuție fiind până la data de 30.05.2008;

- în data de 14.08.2007, a fost încheiat Contractul de Novație la contractul de antrepriză pentru utilități din data de 07.06.2007, prin care S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de nou beneficiar, a preluat toate drepturile și obligațiile vechiului beneficiar S.C. .X. S.R.L. .X.;

- în data de 01.06.2010, între S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. a fost încheiat procesul verbal de recepție finală a lucrărilor de furnizare utilități.

În vederea verificării stadiului de realizare a investiției, organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 02.06.2011 la .X. str.Dupa Iniste fn, constatând că pe terenul (teren aflat în pantă) pe care urma să se dezvolte proiectul imobiliar nu au fost începute lucrările de defrișare, excavare, nivelare, turnare fundații, ridicare construcții, în fapt nu exista un șantier în lucru, fiind executate doar lucrări de furnizare de utilități de către S.C. .X. S.R.L. .X. în baza Contractului de Novație la contractul de antrepriză pentru utilități din data de 07.06.2007.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la această locație există doar o clădire (showroom) ridicată pe structură metalică (de aproximativ 50 mp), construcția fiind realizată de S.C. .X. S.R.L. Giurgiu, S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., precum și faptul că

această construcție este finalizată, fără însă să se desfășoare vreo activitate, spațiul nefiind dotat cu mobilier sau articole de birotică.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată 01.10.2008-31.12.2010, societatea a înregistrat cheltuieli deductibile reprezentând servicii prestate de diverse persoane fizice și juridice străine în sumă totală de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, aferente achizițiilor intracomunitare de servicii (anexa nr.5 la raportul de inpecție fiscală) și în sumă de .X. lei, aferente importurilor de servicii (anexa nr.6 la raportul de inpecție fiscală).

Prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./09.06.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli în evidența contabilă, urmare acestei solicitări, societatea prezentând următoarele documente:

- Acordul de servicii de consultanță arhitecturală și management de proiecte încheiat în data de 01.07.2008 cu firma .X. Ltd Singapore;

- Scrisoarea de angajament din data de 22.07.2008 încheiată cu firma .X. & .X. Ltd Israel în calitate de consilier financiar în procesul străngerii datoriei, inclusiv în pregătirea unui proiect de prezentare, a unui flux de bani gheață și în prezentarea cerințelor financiare către bancă;

- Scrisoarea de angajament încheiată la data de 01.01.2008 cu firma .X. .X. .X. Israel conform căreia prestatorul efectuează servicii de consultanță pentru taxe și alte servicii legale referitoare la investițiile companiei în țări din CEE și referitoare la acordurile de management angajate de către companie, pentru perioada 01.01.2009-01.07.2009;

- Contractul de servicii din anul 2007 încheiat cu firma .X. X Ltd Israel în calitate de supraveghetor tehnic care va oferi servicii în ceea ce privește proiectul imobiliar pe care îl va dezvolta, construi și vinde S.C. .X. S.R.L. Conform Anexei A la contract, prestatorul se va ocupa de recomandarea consultanților, contractorilor, furnizorilor de servicii, incluzând negocierea termenilor și condițiilor angajamentului lor, coordonarea aspectelor tehnice a activităților planificate, incluzând planificare, proiectul și construcția, administrarea fiecărui contract, monitorizarea dezvoltării proiectului, finalizarea construcției și supravegherea tehnologiei, precum și supravegherea înmânării proiectului proprietarilor;

- Acordul de consultanță încheiat în data de 01.10.2008 cu firma .X.0 Ltd Israel care se obligă să furnizeze servicii de publicitate, consultanță marketing și vânzări pe internet;

- Contract servicii de marketing încheiat în data de 01.07.2008 cu cetățeanul israelian .X. prin care acesta va oferi S.C. .X. S.R.L. servicii de management, administrare, marketing și alte servicii în zona de marketing;

- Contractul de servicii de supraveghere șantier încheiat în data de 05.01.2009 cu firma .X. .X. Israel, în baza căruia prestatorul va furniza servicii de ingineria construcțiilor și servicii de supraveghere a șantierului;

- Contractul servicii legale încheiat cu firma X Israel prin care prestatorul va oferi companiei S.C. .X. S.R.L. servicii legale;

- Contractul încheiat în data de 15.09.2008 cu firma .X. & Co .X. & .X. S.R.L. Israel care va realiza un contract de lucru de garantare și inspectare – pentru scopuri de asigurare;

- Contractul de servicii de consultanță încheiat în data de 24.06.2007 cu firma .X. Bulgaria, în baza căruia S.C. .X. S.R.L. va achita un onorariu de X euro/lună, reprezentând taxă consultanță în legătură cu proiectul imobiliar în suprafață de X mp din .X., Aleea X fn;

- Contractul de servicii de consultanță încheiat în data de 01.12.2009 cu firma .X. .X. Bulgaria.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru firmele .X. Bulgaria, .X. .X. Bulgaria, .X. X Ltd Israel, .X. .X. .X. Israel, .X. Ltd Singapore, societatea a prezentat documente în limba engleză, conform cărora au avut loc diverse întâlniri, la diferite date, fără a se specifica persoanele participante din partea S.C. .X. S.R.L. și în ce s-au concretizat efectiv, nefiind prezentate rapoarte de lucru sau alte documente din care să rezulte realitatea serviciilor facturate, precum și faptul că, în documentele prezentate de la firmele .X. Bulgaria și .X. X Ltd Israel era înscris domnul .X., în calitate de consultant, în condițiile în care acesta deținea și calitatea de administrator al S.C. .X. S.R.L. din .X. din data de 18.07.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește contractele încheiate cu firmele .X. Bulgaria și .X. X Ltd Israel, obiectul acestor contracte era, în mare parte, același cu cel al contractului încheiat între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. .X., respectiv: managementul și dezvoltarea proiectului, operarea intereselor în cadrul proiectului, promovarea proiectului, activități de marketing legate de proiectul imobiliar din .X..

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a prezentat niciun fel de documente, respectiv rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să stea la baza întocmirii facturilor de către societățile menționate, faptul că pe terenul deținut nu există un șantier în lucru, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că serviciile facturate de partenerii externi nu au la bază documente prin care să dovedească realitatea și prestarea efectivă a acestora, respectiv că au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2008 - martie 2009 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de .X. lei, reprezentând diverse servicii facturate de persoane juridice române, și anume verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line, consultanță, publicitate, marketing, deplasări și cazări, etc. Pentru serviciile facturate, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele contracte:

- contractul nr..X./34/29.02.2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., având ca obiect „*prestarea de servicii în domeniul consultanței în marketing și dezvoltare*”;

- contractul nr..X./2008 încheiat cu S.C. .X. X S.R.L. .X. potrivit căruia proiectantul elaborează documentații tehnice în vederea executării lucrărilor de construcții pentru ansamblu „*X. – fn*”;

- contractul de verificare nr.X/19.09.2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., prin care proiectantul se obligă să elaboreze documentația pentru „*Ansamblu locuințe – exigenta A1, A2 După Iniste nr.71, .X.*”;

- contractul de publicitate nr..X./06.03.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., prin care executantul furnizează servicii de promovare/publicitate;

- contractul de consultanță nr..X./01.10.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., având ca obiect servicii de consultanță pentru afaceri și management;

- contractul de consultanță CV X/29.01.2009 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X.;

- contractul de publicitate nr.X/2008 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.
.X..

Întrucât, societatea nu a prezentat, urmare solicitării prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./09.06.2011, documente justificative din care să rezulte serviciile prestate concret în folosul său în baza contractelor mai sus menționate, și implicit realitatea serviciilor facturate, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de .X. lei în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. .X. S.R.L. .X. (contract nr..X./14.10.2008) și S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentând servicii de recrutare personal, pregătire personal angajat, cazare diverse persoane fizice.

Având în vedere faptul că în perioada supusă verificării societatea nu a avut personal angajat, iar administrarea activității a fost efectuată exclusiv de S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractului de management din data de 15.11.2007, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile facturate nu se justifică, fapt pentru care nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **.X. lei** aferente acestor servicii, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.*

*(2) **Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:***

[...]

*d) **cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea***

produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

[...]

h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”

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 de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, cheltuielile cu bunurile care se acordă în cadrul campaniilor publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor, cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat, cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2008, următoarele:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 07.07.2011 și a anexelor la raport, respectiv anexa nr.4 - *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la control pentru perioada 01.10.2008-31.12.2010 aferente achizițiilor de servicii de la prestatori interni*, anexa nr.5 - *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal aferente achizițiilor intracomunitare de servicii în perioada 01.10.2008-31.12.2010* și anexa nr.6 - *Situația privind cheltuielile nedeductibile fiscal aferente importurilor*

de servicii efectuate de societate în perioada 01.10.2008-31.12.2010, se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în perioada verificată cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de management, publicitate, marketing, consultanță, supraveghere șantier etc. facturate de persoane fizice și juridice străine, menționate detaliat în anexele nr.5 și nr.6 la raportul de inspecție fiscală, și în sumă de .X. lei, reprezentând diverse servicii facturate de persoane juridice române, menționate detaliat în anexa nr.4, și anume servicii de verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line, consultanță, publicitate, marketing, deplasări și cazări, etc., pentru care societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele menționate detaliat în situația de fapt a cauzei, respectiv contracte/acorduri/scrisori de angajament încheiate cu prestatorii.

Se reține că organele de inspecție fiscală, prin *Nota internă* înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./09.06.2011, au solicitat prezentarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor cu serviciile în cauză, fără însă ca societatea să prezinte documentele solicitate, respectiv documentele justificative, în conformitate cu prevederile legii fiscale, din care să rezulte serviciile prestate concret în folosul său în baza contractelor încheiate și implicit realitatea serviciilor facturate, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

De asemenea, se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de .X. lei în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. .X. S.R.L. .X. (contract nr..X./14.10.2008) și S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentând servicii de recrutare personal, pregătire personal angajat, cazare diverse persoane fizice, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii facturate nu se justifică, întrucât în perioada supusă verificării societatea nu a avut personal angajat, iar administrarea activității a fost efectuată exclusiv de S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractului de management din data de 15.11.2007, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în speță.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, se reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, necesitatea efectuării cheltuielilor în speță prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc

prestarea efectivă a serviciilor de către societățile în speță, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, documente din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor, și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Față de cele ce preced, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că:

- în ceea ce privește *“cheltuielile cu prestările de servicii (consultanță, asistență, monitorizare, negociere, promovare, marketing, management etc.) [...], înregistrate în baza facturilor emise de prestatori externi”*, scopul efectuării cheltuielilor, precum și necesitatea și realitatea serviciilor prestate rezultă fără dubiu din existența investiției, care nu poate fi pusă la îndoială, fiind dovedită prin faptul că:

- *“societatea deține în patrimoniu terenuri cu o valoare de inventar de .X. lei, un proiect pentru o investiție în valoare de .X. lei (care urmează să valorifice doar o parte din terenurile deținute), precum și o clădire deja finalizată, scopul achiziției și dezvoltării acestora neputând fi altul decât realizarea de venituri impozabile, indiferent de modalitatea de valorificare;*

- *au fost realizate amenajări care asigură accesul la utilitățile necesare existenței unui ansamblu imobiliar;*

- *au fost asigurate resursele financiare necesare începerii unui proiect, acestea fiind utilizate în interesul societății;*

- *a fost elaborat un proiect în baza căruia a fost obținută o autorizație de construcție, lucrările pentru realizarea acesteia fiind începute.”;*

- *„așa cum rezultă din toate contractele încheiate, precum și din documentele, datele și informațiile furnizate, toate prestările de servicii contractate și achiziționate au avut drept unic scop identificarea variantelor optime de continuare a investiției, inclusiv prin atragerea de surse de finanțare ieftine prin utilizarea promovării, publicității și marketingului, toate vizând atât piața internă cât și externă.”;*

- în ceea ce privește *“cheltuielile cu prestările de servicii în valoare de .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de societăți din România”*, *„serviciile prestate sunt în cea mai mare parte de publicitate, marketing, promovare, elaborare a documentației premergătoare proiectării, recrutare de personal”* și că *“pentru toate aceste servicii există documente justificative”*,

fără însă să înțeleagă, ca în susținerea celor afirmate, să depună vreun document/înscris care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate, respectiv necesitatea prestării acestora și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile, cum ar fi: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare - documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, contribuabilul trebuie să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, se reține că beneficiarul, respectiv cumpărătorul care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Așadar, simplele afirmații ale societății în susținerea deductibilității cheltuielilor în cauză, respectiv că *“pentru toate aceste servicii există documente justificative”*, sau că *“toate prestările de servicii contractate și achiziționate au avut drept unic scop identificarea variantelor optime de continuare a investiției, inclusiv prin atragerea de surse de finanțare ieftine prin utilizarea promovării, publicității și marketingului, toate vizând atât piața internă cât și externă.”*, fără însă să fie probate cu documente justificative care să facă dovada prestării efective a serviciilor,

necesitatea efectuării serviciilor facturate și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste servicii.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de .X. lei, reprezentând diverse servicii - verificare tehnică, asistență tehnică, promovare on-line, consultanță, management, administrare, supraveghere șantier, publicitate, marketing, deplasări și cazări, respectiv recrutare de personal, pregătire personal angajat, cazarea pentru diverse persoane fizice, etc. - facturate de persoane fizice și juridice străine și române, fapt 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:

“(1) 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 și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită la data de 31.12.2010.

B.3. Referitor la suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) avea obligația recunoașterii, în anul fiscal 2010, pe venituri impozabile a sumei mai sus menționate, reprezentând avansuri facturate și încasate de societate în anul 2008, în baza

contractelor de furnizare utilități încheiate cu S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de beneficiari, în condițiile în care lucrările de furnizare utilități, executate de antreprenorul general S.C. .X. S.R.L. .X., au fost complet terminate la data de 24.04.2009, fiind recepționate final la data de 01.06.2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare verificării datelor cuprinse în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2010, au constatat că societatea a evidențiat în soldul creditor al contului 472 „Venituri înregistrate în avans” suma de .X. lei, reprezentând avansuri facturate în anul 2008 către S.C. .X.S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractelor de furnizare utilități din data de 06.05.2008, respectiv 02.07.2008 (80% din valoarea totală a contractelor), avansuri încasate integral până la data de 31.12.2008.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- lucrările de furnizare utilități au fost executate de S.C. .X. S.R.L. .X., în baza Contractului de Novație a contractului de antrepriză pentru utilități din 07.06.2007;

- în data de 01.06.2010 a fost încheiat între S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X. procesul verbal de recepție finală a lucrărilor de furnizare utilități (alimentare cu apă, electricitate, canalizare – scurgere sanitară și pluvială, gaze);

- prin adresele nr..X./26.08.2009 emisă de Compania X .X. și nr..X./30.09.2009 emisă de S.C. .X. .X. S.A. - Sucursala .X., se atestă finalizarea lucrărilor: „alimentare cu apă zona .X. .X., conductă refulare tronson rezervor .X. – rezervor nou”, respectiv alimentare energie electrică;

- Inspectoratul Teritorial în Construcții .X. a întocmit Procesul verbal de control din data de 24.04.2009 ca urmare a finalizării lucrărilor la obiectivul „Rețea stradală apă-canal zona .X. .X.”.

Prin Nota internă înregistrată la S.C. .X. S.R.L. sub nr..X./27.06.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat societății explicații referitoare la motivul pentru care nu au fost refacturate, conform contractelor, utilitățile către S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., respectiv transferul sumei de .X. lei din contul contabil 472 „Venituri înregistrate în avans” într-un cont de venituri de exploatare. Prin nota explicativă din data de 28.06.2011, societatea a răspuns: „motivul pentru care nu au fost înregistrate pe venituri sumele încasate de la S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., a fost existența unei înțelegeri verbale între administratorii societăților prin care s-a garantat obținerea cu ușurință a tuturor avizelor și autorizațiilor necesare realizării unei construcții pe terenul

respectiv. Conform acestei înțelegeri administratorul S.C. .X. S.R.L. se angaja ca în cazul în care obținerea autorizațiilor și avizelor nu se realiza să răscumpere terenul.”

Având în vedere cele constatate, respectiv faptul că lucrările de furnizare utilități efectuate de S.C. .X. S.R.L. .X. au fost finalizate conform Procesului verbal de recepție încheiat la data de 01.06.2010, iar contravaloarea lucrărilor prevăzută în Contractul de novație a fost facturată către S.C. .X. S.R.L. .X. și achitată integral de către acesta, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.259 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de .X. lei.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(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.”

iar potrivit pct.12 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.[...]”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./ 07.07.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2010, în soldul creditor al contului 472 „Venituri înregistrate în avans”, suma de .X. lei, reprezentând avansuri facturate în anul 2008 către S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. în baza contractelor de furnizare utilități din data de 06.05.2008, respectiv 02.07.2008 (80% din valoarea totală a contractelor), avansuri ce au fost încasate integral până la data de 31.12.2008, precum și faptul că lucrările de furnizare utilități au fost executate de S.C. .X. S.R.L. .X., în baza Contractului de Novație a contractului de antrepriză pentru utilități din 07.06.2007.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că la baza operațiunilor în cauză efectuate de către S.C. .X. S.R.L. au stat contractele de furnizare utilități din data de 06.05.2008, respectiv 02.07.2008, încheiate cu S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X. și Contractul de Novație a contractului de antrepriză pentru utilități din data de 07.06.2007 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X..

Astfel, din analiza acestor contracte se rețin următoarele:

În ceea ce privește **Contractul de furnizare utilități din data de 06.05.2008**, acesta a fost încheiat sub semnătură privată între S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Furnizor*, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de *Beneficiar*, având în vedere faptul că: terenul „este proprietatea Beneficiarului”, la data semnării contractului „terenul este fără nicio utilitate: electricitate, apă curentă, canalizare, scurgere, gaz, cabluri de telefonie și Beneficiarul dorește să obțină aceste utilități ca urmare a serviciilor Furnizorului.”, precum și faptul că „Beneficiarul dorește să obțină aceste utilități prin serviciile Furnizorului, în schimbul plăților stabilite [...]”.

La Capitolul I - *Obiectul contractului* este stipulat:

„1.1. *Furnizorul va oferi Beneficiarului toate utilitățile referitoare la Teren, după cum urmează [...]*”

1. *furnizare apă;*
2. *electricitate*
3. *canalizare – sanitară și scurgere apă pluvială*
4. *gaz*
5. *telefon și linii de televiziune prin cablu*

1.2. *Lucrările și serviciile ce vor fi oferite Beneficiarului de către Furnizor vor fi realizate printr-un Antreprenor General, pe baza unui contract încheiat între Furnizor și Antreprenor;*

1.3. *Beneficiarul este de acord ca Antreprenorul General angajat de Furnizor să fie o companie locală «.X. S.R.L.» și Beneficiarul nu are obiecții și este de acord ca această companie să realizeze lucrările în calitate de Antreprenor general al Furnizorului. [...]*

Totodată, la Capitolul II – *Prețul Contractului*. Plata prețului este prevăzută:

„2.1. *Beneficiarul va plăti Furnizorului suma de X Euro/mp+TVA, adică X +TVA*

2.2. *Această sumă acoperă toate costurile și cheltuielile în sensul prezentului contract și va fi plătită Beneficiarului după cum urmează:*

(i) *60% din prețul total, adică X Euro +TVA va fi plătit în avans în 5 zile lucrătoare de la data realizării prezentului Contract;*

(ii) *20% din prețul total, adică X Euro +TVA până la 15 iunie 2008;*

(iii) *20% din prețul total, adică X Euro +TVA vor fi achitați la furnizarea tuturor utilităților și bazându-se pe părerea scrisă a Dl. .X. .X..[...]*”,

iar la Capitolul III – *Termenul Contractului* este stipulat:

„3.1. *Furnizorul va îndeplini obligațiile care rezultă de aici, după cum urmează:*

a) *furnizare apă, electricitate, canalizare – sanitară, gaz, telefon și linii de televiziune prin cablu vor fi furnizate până la 15 august 2008.*

S-a menționat că pentru gaz, telefon și linii de televiziune prin cablu, până la 15 august 2008 vor fi furnizate doar țevile.

b) *scurgere apa pluvială care va fi furnizată până la 2008.*

3.2. *Neîndeplinirea de către Furnizor a furnizării acestor utilități până la 15 august 2008, va îndreptăți Beneficiarul să primească de la furnizor, penalități de întârziere de X Euro pe zi de întârziere.”*

În ceea ce privește **Contractul de furnizare utilități din data de 02.07.2008**, acesta a fost încheiat sub semnătură privată între S.C. .X. S.R.L., în calitate de *Furnizor*, și S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de *Beneficiari*, având în vedere faptul că: terenul „care de astăzi este proprietatea Beneficiarului”, la data semnării contractului „terenul este fără nicio utilitate, cum ar fi: electricitate, apă curentă, canalizare, scurgere, gaz, cabluri de telefonie și Beneficiarul dorește să obțină aceste utilități ca urmare a serviciilor Furnizorului.”, precum și faptul că „Beneficiarul dorește să obțină aceste utilități prin serviciile Furnizorului, în schimbul plăților stabilite [...]”.

Prevederile stipulate la Capitolul I - *Obiectul contractului* și la Capitolul III – *Termenul Contractului* sunt identice cu cele stipulate în *Contractul de furnizare utilități* din data de 06.05.2008, citate mai sus, iar în ceea ce privește prevederile stipulate la Capitolul II – *Prețul Contractului. Plata prețului*, acestea sunt similare, diferind prețul total al contractului, „adică X Euro +TVA”, procentele din prețul total și termenul de plată, respectiv:

„[...] (i) 80% din prețul total, adică X Euro +TVA nu va fi plătit mai târziu de 5 septembrie 2008;

(ii) 20% din prețul total, adică X Euro +TVA vor fi achitați la furnizarea tuturor utilităților și bazându-se pe părerea scrisă a Dl. .X. .X..”

În ceea ce privește **Contractul de Novație a Contractului de Antrepriză pentru Utilități din data de 07.06.2007**, se reține că acest contract a fost încheiat la data de 14 august 2007 de către și între S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de *Antreprenor*, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de *Beneficiar*, respectiv S.C. .X. S.R.L., denumit *Noul Beneficiar*, întrucât „*Antreprenorul și Beneficiarul au încheiat la data de 07.06.2007, un contract de Antrepriză pentru Utilități [...] având ca obiect lucrări de construcții pentru aducerea utilităților aferente loturilor de teren situate în .X., [...]*”, și pentru că „*Părțile au agreeat ca Noul Beneficiar să dobândească drepturile și obligațiile și să-și asume obligațiile Beneficiarului izvorând din contractul de Antrepriză prin această Novație.*”, iar potrivit art.2.1 „*Noul Beneficiar dobândește toate drepturile Beneficiarului și își asumă toate obligațiile Beneficiarului din Contractul de Antrepriză în termenii și condițiile din acesta în toate modurile ca și când Noul Beneficiar ar fi numit în Contractul de Antrepriză ca parte ab initio în locul Beneficiarului. De la data prezentului, toate drepturile Beneficiarului din Contractul de Antrepriză încetează și în același timp, Beneficiarul este eliberat de toate obligațiile sale din Contractul de Antrepriză.*”

De asemenea, referitor la *Contractul de Antrepriză pentru Utilități din data de 07.06.2007*, se reține că, în fapt, denumirea acestuia este *Contract de Furnizare Utilități*, precum și că acest contract a intrat în vigoare la data de 07.06.2007, fiind realizat de și între S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de *Antreprenor*, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de *Beneficiar*, având în vedere faptul că:

- „[...] *Beneficiarul sau persoana desemnată de acesta va deveni proprietarul legal al următoarelor parcele de teren [...]*.

- [...] *Parcelele sunt fără Utilități cum ar fi: electricitate, apă curentă, canalizare, gaz.*

- *Beneficiarul dorește să obțină astfel de utilități prin intermediul serviciilor Antreprenorului, în schimbul plăților [...]*.

- Antreprenorul declară prin prezenta că are posibilitatea de a obține autorizațiile și aprobările necesare pentru astfel de utilități, în conformitate cu cerințele Beneficiarului, dar și capacitatea de a realiza toate lucrările referitoare la acestea.”

Totodată, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X. /07.07.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de furnizare utilități efectuate de S.C. .X. S.R.L. .X. au fost finalizate la data de 01.06.2010, conform Procesului verbal de recepție finală a lucrărilor de furnizare utilități (alimentare cu apă, electricitate, canalizare – scurgere sanitară și pluvială, gaze) încheiat între S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L., iar contravaloarea lucrărilor prevăzută în contractul de novăție a fost facturată către S.C. .X. S.R.L. .X. și achitată integral de către acesta.

Mai mult, din analiza Procesului verbal de recepție finală încheiat la data de 01.06.2010, se reține că lucrările în cauză - alimentare cu apă, electricitate, canalizare – scurgere sanitară și pluvială, gaze – *„au fost complet terminate la data de 24.04.2009”, iar „construcția s-a comportat corespunzător în perioada de garanție, de la data 24.04.2009 până în prezent (01.06.2010 – n.n.), respectiv pe o durată de 12 luni.”*

Se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, mai sus menționate, au majorat, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.259 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile impozabile ale societății cu suma de .X. lei, reprezentând avansuri facturate și încasate de S.C. .X. S.R.L. în anul 2008, în baza contractelor de *furnizare utilități* încheiate cu S.C. .X.S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., în calitate de beneficiari.

Totodată, se reține că societatea, prin contestația formulată, susține că, în ceea ce privește reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei, aceasta a fost motivată de către organele de inspecție fiscală prin faptul că la data facturării avansurilor, S.C. .X. S.R.L. deținea întreaga rețea necesară pentru furnizarea de utilități, fără însă să se facă vreo mențiune despre faptul că au fost sau nu furnizate utilități sau că accesul la rețea a fost utilizat, precum și faptul că toate motivele de fapt și temeiurile de drept invocate de către echipa de inspecție fiscală se referă la recepția lucrărilor de către societate și nu la transferul unui drept către societățile care au plătit avansurile.

Față de cele reținute mai sus, învedereăm prevederile stipulate la art.259 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

“259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.[...].”

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că veniturile din lucrări de construcții se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, recunoașterea veniturilor realizându-se pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, care certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Având în vedere prevederile contractuale mai sus citate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că S.C. .X. S.R.L., în calitate de furnizor, avea obligația contractuală de a *oferi*, în termenul/termenii prevăzut/prevăzuți la Capitolul III din *Contractele de furnizare utilități*, respectiv la data de *15 august 2008/.....2008*, beneficiarului/beneficiarilor S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., lucrările și serviciile *pentru aducerea utilităților* - furnizare apă, electricitate, canalizare - sanitară și scurgere apă pluvială, gaz, telefon și linii de televiziune prin cablu - aferente terenurilor, proprietatea beneficiarului/beneficiarilor, pentru realizarea acestor lucrări S.C. .X. S.R.L. angajând un antreprenor general - S.C. .X. S.R.L. .X., care a *terminat complet* lucrările în cauză la data de 24.04.2009, încheind în acest sens, la data de 01.06.2010, procesul verbal de recepție finală, după o perioadă de garanție de mai mult de un an de zile în care construcția s-a comportat corespunzător.

Așadar, se reține că lucrările *de furnizare utilități* au fost complet terminate de către antreprenorul general, fiind recepționate final de către S.C. .X. S.R.L. după o perioadă de garanție în care construcția s-a comportat corespunzător, fără însă să rezulte, din documentele anexate la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală sau susținerile

contestatarei, dacă beneficiarii de drept ai acestor lucrări, respectiv S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. .X. S.R.L. .X., le-au recepționat, pentru ca în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate S.C. .X. S.R.L. să recunoască pe venituri lucrările efectuate și pentru care beneficiarii au achitat încă din anul 2008 un avans de 80% din prețul total.

Însă, având în vedere faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, lucrările *de furnizare utilități* au fost complet terminate în anul 2009, fiind recepționate final la data de 01.06.2010, după mai bine de un an de zile în care construcția s-a comportat corespunzător, nu rezultă care sunt motivele pentru care S.C. .X. S.R.L. nu a recunoscut pe venituri lucrările în cauză, preferând ca și la data de 31.12.2010, conform balanței de verificare, să evidențieze în soldul creditor al contului 472 „*Venituri înregistrate în avans*” avansurile încasate în anul 2008 în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care, de la data terminării, respectiv recepționării finale a acestor lucrări, a trecut un termen rezonabil.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile contestatarei, în condițiile în care societatea nu a înțeles să depună niciun document în susținerea celor afirmate, limitându-se a invoca faptul că organele de inspecție fiscală nu au făcut „*nicio mențiune despre faptul că au fost sau nu furnizate utilități sau că accesul la rețea a fost utilizat*”, respectiv că „*toate motivele de fapt și temeiurile de drept invocate se referă la recepția lucrărilor de către societate [...] și nu la transferul unui drept către societățile care au plătit avansurile.*”

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de .X. lei, reprezentând avansuri facturate și încasate de societate în anul 2008, în baza contractelor de *furnizare utilități* încheiate cu S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X..

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:

“(1) 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 și nesuținută cu documente contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând venituri impozabile suplimentare cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită la data de 31.12.2010.

*

* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.209 alin.(1), art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 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. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor de a soluționa contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Deciziei de impunere nr.F-PH X/X/07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X. lei;**
- majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei;**
- majorări de întârziere în sumă **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată;

- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de **X lei**;
- majorări de întârziere în sumă **X lei** aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente,

și transmiterea contestației pentru soluționarea acestui capăt de cerere Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X..

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită la data de 31.12.2010.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X./07.07.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./07.07.2011, în ceea ce privește suma totală de X lei, reprezentând:

- cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei**,
- venituri impozabile suplimentare în sumă de **.X. lei**,

cu care a fost diminuată pierderea fiscală stabilită la data de 31.12.2010.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X