



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj**



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

DECIZIA nr. 743/2012

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

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2012, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. RI S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr., jud. Cluj, C.U.I., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ - /.....2012.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare in suma totala **y lei**, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit
- y lei debit suplimentar taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin Cabinet Avocat IA din mun. Cluj-Napoca (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/02..../B/.....2012), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de2012 si comunicat petentei la data de2012 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la

dosarul cauzei), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de2012 este inregistrata sub nr. -/.....2012.

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

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data2012, solicitand:

- anulara/desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-CJ -/.....2012 privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar, precum si obligatiile fiscale accesorii aferente acestora,

- anulara/desfiintarea raportului de inspectie fiscala,

- exonerarea de la plata obligatiilor fiscale stabilite suplimentar.

In sustinerea solicitarilor sale, petenta invoca urmatoarele motive:

- pentru stabilirea in sarcina noastra a obligatiilor fiscale pe care le contestam inspectorii fiscali au procedat la scoaterea de la cheltuieli a unor investitii efectuate de societate apreciind ca acestea nu sunt deductibile fiscal, aceste cheltuieli fiind aferente unor facturi emise de S.C. P... S.R.L., S.C. TPM S.R.L., S.C. EC S.R.L. si S.C. RVI S.R.L.,

- inspectorii fiscali in mod cu totul eronat si nejustificat au procedat la scoaterea de la cheltuieli a sumelor si lucrarilor provenite de la aceste societati, fara a avea o sustinere reala, raportandu-se doar la verificari privind depunerea/nedepunerea declaratiei informative cod 394 sau la vectorul fiscal,

- organele de inspectie fiscala in mod cu totul abuziv si fara a verifica realitatea tranzactiilor realizate cu firmele respective au procedat la nededucerea fiscala a acestora, motivat doar de imprejurarea ca partenerii subscrisei nu si-au indeplinit obligatiile stabilite in sarcina lor.

- societatea noastra nu are nici un temei legal pentru a verifica daca aceste societati au depus declaratiile fiscale, daca aceste societati au sau nu angajati, sau daca aceste societati au achizitionat marfa de la persoane juridice active, platitoare de TVA sau inactive,

- singura obligatie stabilita in sarcina subscrisei era de a verifica daca aceste persoane juridice sunt sau nu active la momentul efectuarii tranzactiilor/lucrarilor, aspect care a fost verificat la momentul respectiv,

- nici imprejurarea ca societatea colaboratoare are sau nu declarati angajati nu este in sarcina subscrisei, important pentru noi este ca lucrarile contractate sa fie executate, societatea colaboratoare putand lucra cu personal propriu sau in colaborare cu alte persoane fizice sau juridice,

- faptul ca acesti comercianti nu au tinut contabilitatea conform legii, nu au depus toate declaratiile fiscale stabilite prin dispozitiile legale, sau au

achizitionat marfa de la firme neplatitoare de TVA sau inactive, nu trebuie sa se rasfranga asupra subscrisei, care este de buna credinta, care a achizitionat bunurile si serviciile cu documente perfect legale, in baza unor contracte, marfa si servicii care apoi sunt puse in opera,

- societatea a inregistrat in evidenta contabila in mod corect si legal toate facturile ce reprezentau livrari de bunuri si prestari de servicii, tocmai pentru ca acestea exprima realitatea factica, livrarile de bunuri si prestarile de servicii fiind executate si achitate,

- prevederile legale referitoare la aplicarea unitara a legislatiei fiscale, exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta solutiile fiscale admise de lege si exercitarea rolului sau activ, nu au fost respectate de catre inspectorii fiscali, deoarece numai pentru faptul ca un furnizor nu depune declaratiile la organul fiscal, sau nu declara obligatiile fiscale, nu constituie un mijloc de proba prevazut de lege pentru ca facturile emise de acesta sa nu fie luate in considerare la stabilirea bazei de impunere la beneficiarul facturilor,

- din analiza deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala nu rezulta probele si constatările proprii ale organului fiscal, la care face referire prevederile art. 65, alin. (2) Cod procedura fiscala, toate motivările in fapt a inspectorilor fiscali se refera la deficiențele constatate la societatile colaboratoare si nu la deficiențele constatate in evidentele contabile ale subscrisei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de **y lei**, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, astfel cum sunt defalcate pe categorii in preambulul prezentei.

Stabilirea acestor obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic s-a efectuat in baza masurilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2012, potrivit carora se retine ca societatea verificata nu a respectat prevederile legale in ceea ce priveste determinarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursele de impozitare la care au fost calculate diferente fata de obligatiile declarate la organul fiscal.

Astfel, in urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2006-2010, agentul economic a inregistrat in evidenta contabila a societatii achizitii de bunuri si servicii efectuate in baza unor facturi fiscale emise de S.C. P... S.R.L., S.C. TPM S.R.L., S.C. EC S.R.L. si S.C. RVI S.R.L. cuprinse in anexele nr. 1-4 la RIF, achizitii considerate ca fiind nereale si neavand nici un scop economic, fapt care a condus la considerarea acestora ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil si la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

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

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca S.C. RI S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....2012, in conditiile in care o mare parte din operatiunile economice inregistrate in evidenta contabila au la baza facturi fiscale emise de societati comerciale care nu si-au indeplinit toate obligatiile legale privind declararea tranzactiilor efectuate.

Perioada verificata:2006-.....2010 la sursa impozit pe profit,
.....2006-.....2010 la sursa TVA.

Obiectul de activitate: Hoteluri si alte facilitati de cazare similare, cod CAEN 5510.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala nr. 2, au efectuat un control fiscal la S.C. RI S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, inregistrare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat, constand in impozite si taxe.

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr. - /.....2011, inregistrata in Registrul Unic de Control al societatii la nr. - /2011, s-a desfasurat in perioada2011-.....2012, fiind suspendata in perioada2011-....2011, respectiv in perioada2011-....2012 si a vizat ansamblu operatiunilor economice relevante in ceea ce priveste modul de stabilire a obligatiilor fiscale pe care societatea le datoreaza bugetului de stat la sursele de impunere privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012 rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, prin care au fost stabilite in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare fata de evidenta contabila si fiscala in suma totala **y lei**, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, astfel:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit
- y lei debit suplimentar taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit Referatului cu propuneri privind solutionarea contestatiei, impotriva reprezentantului societatii nu a fost intocmita sesizare penala.

Petenta contesta actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit la sursa impozit pe profit, respectiv suma de y lei reprezentand debit la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Asa cum rezulta din constatările mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/.....2012, in sarcina contribuabilei au fost stabilite pentru perioada2006-....2010 obligatii fiscale reprezentand debit suplimentar in suma totala de y lei, la sursele impozit pe profit (y lei) si taxa pe valoarea adaugata (y lei), obligatii fiscale pe care petenta le contesta in totalitate.

Stabilirea in sarcina societatii contestatoare a obligatiilor fiscale contestate se datoreaza inregistrarii in evidenta contabila a societatii in contul 623-"*cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*", in contul 611-"*cheltuieli cu intretinerea si reparatiile*", respectiv in contul 628-"*alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" a unor cheltuieli privind chirie lunara pentru expunere panouri publicitare, realizare grafica filme publicitare, obiecte de inventar, piese auto, executare acoperis, lucrari de curatenie, etc., pe care organele de inspectie fiscala le-a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv achizitii pentru care nu se justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata ca obligatiile fiscale suplimentare retinute in sarcina petentei la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata sunt aferente achizitiilor efectuate de catre societatea contestatoare in perioada verificata in baza unui numar de x facturi fiscale emise de S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. EC S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. RVI S.R.L. Cluj-Napoca (anexele nr. 1-4 la RIF), astfel:

Nr. crt.	Denumire furnizor	Document	Perioada	Valoare fara TVA	TVA	Observatii
1	P...	x facturi				anexa 1 la RIF
1	TPM	x facturi				anexa 2 la RIF
2	EC	x facturi				anexa 3 la RIF
3	RVI	x facturi				anexa 4 la RIF
	Total	x facturi		y	y	

Din analiza structurii achizitiilor efectuate de catre societate in perioada supusa inspectiei fiscale, se retine ca ponderea cea mare o constituie cheltuieli privind chirie lunara pentru expunere panouri publicitare, realizare grafica filme publicitare si materiale publicitare care sunt in suma totala de y lei, provenind de la toate cele 4 societati de la care societatea

contestatoare a facut achizitii de bunuri si servicii dupa cum urmeaza: anul 2007 (y lei), anul 2008 (y lei), anul 2009 (y lei) si anul 2010 (y lei).

Pornind de la constatarea ca ponderea cheltuielilor cu publicitatea in totalul cheltuielilor efectuate de catre societate este foarte mare, organele de inspectie fiscala au procedat la o analiza riguroasa a operatiunilor ce au fost cuprinse in acest cont de cheltuieli. In urma verificarii efectuate, acestea au constatat ca desi societatea a prezentat un contract cadru, acesta nu cuprinde elemente esentiale pentru identificarea serviciului prestat, precum locul exact unde au fost amplasate panourile publicitare, specificarea exacta a categoriei materialelor publicitare, respectiv cantitatea de material publicitar care face obiectul contractului.

Organele de inspectie fiscala, procedand la investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor in legatura cu achizitiile de bunuri si servicii cuprinse in facturile fiscale provenind de la societatile mentionate mai sus, pentru a stabili realitatea acestora si identificarea furnizorului initial, au constatat urmatoarele:

- potrivit vectorului fiscal S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. EC S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. RVI S.R.L. Cluj-Napoca, nu au avut angajati astfel incat acestea sa fie in masura sa presteze serviciile pe care societatea contestatoare pretinde ca i-au fost livrate,

- din informatiile cuprinse in declaratiile informative 394 privind livrarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei, rezulta faptul ca nu au fost declarate livrari de bunuri si servicii catre societatile mentionate mai sus, ca atare nu exista documente care sa justifice provenienta marfurilor, realitatea livrarii si a prestarilor de servicii,

- S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca nu a declarat la organul fiscal livrari efectuate catre petenta.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala si a Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, se retine ca, din verificarile efectuate de comisarii Garzii Financiare a rezultat ca S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. TPM S.R.L. au un comportament de firma fantoma, toate facturile emise de aceste societati nu aveau ca justificare operatiuni reale, incercandu-se desimularea realitatii.

O caracteristica importanta in ceea ce priveste stabilirea naturii cheltuielilor inregistrate de catre societate in evidenta contabila, o reprezinta si faptul ca toate cele 4 societati de la care societatea contestatoare a efectuat aceste achizitii de bunuri si servicii au acelasi administrator in persoana d-lui RV.

In baza acestor constatari, organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile cuprinse in facturile provenind de la cele 4 societati comerciale nu sunt conforme cu realitatea, neavand nici un scop economic si ca urmare cheltuielile aferente acestor operatiuni economice au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora nu are dreptul de deducere.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala mentionate mai sus, organul insarcinat cu solutionarea contestatiei retine din continutul documentelor existente la dosarul cauzei ca aceste cheltuieli pentru care organele fiscale nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil, respectiv dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata sunt achizitii de bunuri si servicii aferente unor facturi fiscale emise de societati care nu pot proba realitatea efectuarii acestor operatiuni.

Pentru a stabili daca petenta datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura debitului la sursa impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata este necesar ca organul insarcinat cu solutionarea contestatiei sa se pronunte asupra caracterului de cheltuieli deductibile sau nedeductibile a unor sume inregistrate de contribuabila in evidenta contabila in perioada 2007-2010, respectiv asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii de bunuri si servicii.

In materia impozitului pe profit, solutionarea spetei dedusa judecatii se regaseste in aplicarea prevederilor Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 19, alin.(1) si art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit, precizeaza:

“Art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“Art. 21 Cheltuieli

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

De asemenea, prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, stipuleaza ca:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine faptul ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate

si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca petenta a inregistrat in evidenta contabila contul 623-"*cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*", in contul 611-"*cheltuieli cu intretinerea si reparatiile*", respectiv in contul 628-"*alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*", cheltuieli in baza unor facturi fiscale provenite de la furnizori precum S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. RVI S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. EC S.R.L. Cluj-Napoca, aferente unor operatiuni economice care in urma verificarilor efectuate nu s-au dovedit a fi reale.

Avand in vedere toate aspectele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, sustinute de probele aflate la dosarul contestatiei si dosarul fiscal, este evident ca, atat contractele, cat si facturile prezentate cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale la SC RI SRL, **nu reflecta un continut economic real, fiind intocmite tocmai in scopul de a crea impresia unei relative si false legalitati in vederea diminuarii obligatiilor fiscale.**

Chiar daca pentru materialele si lucrarile de constructii facturate si inregistrate in contabilitatea celor patru societati furnizoare de bunuri si servicii, respectiv a S.C. RI S.R.L. Cluj-Napoca, exista unele contracte si facturi, intrucat **nu s-a putut dovedi provenienta, realitatea si legalitatea acestor operatiuni** si nici faptul ca **lucrarile de constructii au fost efectiv prestate**, retinem ca **facturile prezentate de acesti furnizori nu reprezinta documente justificative, care pot sta la baza inregistrarii in contabilitate a acestor operatiuni economice.**

Prin urmare, S.C. RI S.R.L. a inregistrat in evidentele sale contabile achizitii de bunuri si servicii in baza unor facturi a caror obiect nu reflecta realitatea. Consideram ca acest mod de lucru **reprezinta un artificiu, avand drept scop, un avantaj fiscal, ce consta in diminuarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursa impozit pe profit**, operatiunile in cauza neavand continutul economic reflectat in factura.

De asemenea, asa cum am aratat petenta a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand lucrari de executie acoperis hala de productie si lucrari de curatenie aferente unor facturi fiscale emise de catre S.C. P... S.R.L, respectiv S.C. EC S.R.L., operatiuni considerate de organele de inspectie fiscala in mod corect **nereale**, intrucat cele doua societati prestatoare **nu aveau capacitatea sa execute astfel de lucrari, neavand personal angajat si nici nu s-a facut dovada ca acestea au realizat lucrarile de constructii in subantrepriza.**

Ori, in relatia dintre S.C. P.... S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. EC S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. RVI S.R.L. Cluj-Napoca cu SC RI SRL Cluj-Napoca, **nu putem vorbi de un scop economic**, ci mai degraba de **o situatie artificial creata, legata de majorarea nejustificata a cheltuielilor in favoarea societatii contestatoare prin inregistrarea unor operatiuni fictive, care sa conduca la diminuarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat la sursa impozit pe profit.**

Retinem, asadar ca, operatiunile comerciale inregistrate de petenta, in perioada verificata, nu reflecta realitatea, derulandu-se cu incalcarea cadrului legislativ citat, in sensul ca aferent acestora, **furnizorii nu au inregistrat si declarat nici un venit**, fapt ce conduce la concluzia ca, **nu au declarat si achitat la bugetul de stat nici o obligatie fiscala (impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata)**, in schimb contestatoarea a beneficiat de pe urma acestor tranzactii, in sensul ca inregistrarea in contabilitate a operatiunilor in cauza a avut ca rezultat deductibilitatea acestor cheltuieli, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat.

Intrucat, in speta este vorba si despre achizitii de servicii aplicabile sunt si dispozitiile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, potrivit carora :

*“(4) Urmatoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

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

In ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu “serviciile de management, consultanta, asistenta sau **alte prestari de servicii**”, dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, precizeaza:

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

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

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

Astfel, conditiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute de dispozitiile legale citate mai sus, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea efectuării acestor servicii pentru desfasurarea activitatii pe baza de documente probatorii, legea enumerand: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, in functie de specificul prestarii.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca petenta nu a justificat cu documente

prestarea efectiva a serviciilor ce i-au fost facturate, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

De mentionat este faptul ca, lipsa din contracte a unor informatii certe cu privire la: natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, face imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si natura cheltuielilor efectuate de catre societate, se constata ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile aferente facturilor fiscale emise de S.C. P... S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. TPM S.R.L. Cluj-Napoca, S.C. EC S.R.L. Cluj-Napoca si S.C. RVI S.R.L. Cluj-Napoca, reprezentand chirie pentru expunere panori publicitare, realizare grafica filme publicitare, etc. (anexele nr. 1-4 laRIF).

In materia taxei pe valoarea adaugata, sunt incidente prevederile art. 145, alin. 1 si 2 lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

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

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

a) operatiuni taxabile”,

coroborate cu cele ale art. 146, alin.1, lit. a) din acelasi act normativ :

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

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

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri este conditionat de destinatia bunurilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si sa fie justificate cu documente justificative care sa contina elementele minime obligatorii prevazute expres la art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala au diminuat TVA dedusa de societate in baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) si art. 146, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu suma de y lei aferenta serviciilor achizitionate de la cele patru societati comerciale.

Considerentele generale prezentate la pct. privind impozitul pe profit al prezentei, cu privire la derularea operatiunilor efectuate de catre petenta in perioada 2007-..... 2010 sunt aplicabile si in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care ele nu vor mai fi reluate in cuprinsul acestui punct.

In alta ordine de idei, se retine ca operatiunile economice inregistrate de catre petenta in perioada-..... 2007, respectiv ... -.... 2009, nu reflecta realitatea si s-au derulat cu incalcarea cadrului legislativ, in sensul ca aferent acestora societatile furnizoare (S.C. P... S.R.L. si S.C. EC S.R.L.) nu au inregistrat nici un venit si totodata nu au declarat si achitat la bugetul de stat nici o obligatie fiscala, in schimb, petitionara a beneficiat de pe urma acestor tranzactii, prin inregistrarea operatiunilor ce au avut ca rezultat deducerea fara drept a taxei aferente, cu consecinta fiscala de diminuare a taxei pe valoarea adaugata de plata.

Pe cale de consecinta, avand in vedere considerentele prezentate, dispozitiile legale citate, precum si faptul ca argumentele pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei se dovedesc a fi reale, se retine ca motivele invocate de catre petenta nu au documente legale in sustinere si prin urmare nu pot fi avute in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei privind acest capat de cerere.

In contextul considerentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea dispozitiilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se arata ca:

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, **autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reancadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.***

Fata de cele expuse, argumentele invocate de petenta in contestatie, sunt **nerelevante si nejustificate**, neputand fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei si prin urmare, in mod corect si legal, au procedat organele de inspectie stabilind ca obligatie de plata in sarcina societatii, impozit pe profit suplimentar in suma de y lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: **“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”**.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 94 alin. (2) si art. 105 alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

"Art. 94 -(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

*a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]"

*"Art. 105 -(1) Inspectia fiscala va avea in vedere **examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.**"*

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca inspectia fiscala trebuie sa aiba in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

In astfel de situatii intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili daca operatiunea in cauza este reala sau nu, si in consecinta, daca se considera sau nu justificata acordarea deductibilitatii cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate de catre agentul economic.

Avand in vedere cele retinute anterior, in temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.

a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora "contestatia poate fi respinsa ca neantemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat", se va respinge ca neantemeiata contestatia societatii formulata impotriva Deciziei privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, pentru suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (y lei), respectiv taxa pe valoarea adaugata (y lei).

III.b Referitor la obligatiile accesorii in suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitatile de intarziere (y lei) la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Aceste obligatii fiscale suplimentare datorate bugetului de stat sunt aferente debitelor de plata stabilite suplimentar in sarcina petentei prin actul administrativ fiscal atacat la sursele impozit pe profit si TVA si se prezinta astfel:

- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,

- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul III.a al prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata aferente perioadei 2007-2010 contestate de catre petenta, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** cu titlu de accesorii aferente debitelor datorate, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere in suma totala de **y lei**, acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2007-30.06.2010), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-.....2012), asupra debitelor stabilite ca datorate de catre contribuabila bugetului de stat la cele doua surse de impozitare (impozit pe profit si TVA) aferente activitatii desfasurate in perioada verificata (anexa 5 si 6 la RIF).

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de **y lei**, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitelor datorate la sursele impozit pe profit (**y lei**) si taxa pe valoarea adaugata (**y lei**), in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriiile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de **y lei** reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/

24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. RI S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2012, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- y lei debit suplimentar impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozit pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozit pe profit
- y lei debit suplimentar taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV