

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 309 din 2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L.
din, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. S.R.L.** din, județul, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P

Decizia de impunere nr. a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C. S.R.L. are sediul social în,, nr.,, parcela, județul este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- impozit pe profit..... lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit..... lei
- taxa pe valoarea adăugată..... lei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată..... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de, iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată imputernicirea avocațială în original.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

„ [...]

CONTESTAȚIE

Împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. și a Deciziei de impunere nr., pe care le considerăm profund nelegale și netemeinice în ceea ce privește sumele contestate prin prezenta și vă rugăm să le anulați în parte, respectiv pentru sumele de :

- lei impozit pe profit suplimentar aferente perioadei
- lei TVA suplimentar de plată aferente aceleiași perioade
- Dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate.

Pentru a stabili astfel de obligații fiscale , organele de control au considerat că trei dintre furnizori din perioada – și SRL, ar fi avut un comportament inadecvat, motiv pentru care facturile emise de acestia ,, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor art. 6 alin.1 si 2 din Legea

contabilitatii nr. 82/1991. Sumele totale achitate de noi cu titlu de contravaloare servicii/bunuri, respectiv lei și lei TVA, au fost considerate de inspectorii fiscali cheltuieli nedeductibile, pe cale de consecință majorându-se impozitul pe profit și TVA aferente perioadei.

Totodată, organele de control au considerat că societatea noastră nu avea dreptul de a deduce cheltuiala (amortizarea și TVA) cu achiziționarea a două imobile întrucât societatea noastră nu ar fi dovedit că achiziția ar fi fost făcută în scopul obținerii de venituri.

De asemenea, a fost înlăturat din rândul cheltuielilor deductibile și achiziția unui ceas, în valoare de euro, această achiziție nefiind destinată, în opinia organelor de control, operațiunilor impozabile.

Inspectorii fiscali au mai stabilit că societatea noastră ar fi evidentiat contabil, aferent anului un impozit pe profit datorat de lei însă ar fi declarant doar lei, cu lei mai puțin decât evidențele contabile.[...].

Astfel, pe calea prezentei arătăm că înțelegem să contestăm următoarele obligații fiscal suplimentare:

1. Impozitul pe profit și TVA aferent facturilor emise de cei trei furnizori – SRL, SRL și SRL
2. Costurile de amortizare și TVA aferente achiziționării celor două imobile cuprinse în RIF (Anexa 3)
3. Accesoriile aferente obligatiilor fiscal contestate.

1. Achizițiile de bunuri și servicii de la cei trei furnizori

[...] problema supusă atenției dumneavoastră este aceea de a stabili dacă un contribuabil onest, care își îndeplinește cu regularitate obligațiile fiscal-atât pe cele declarative cat și pe cele de plată- poate fi sancționat pentru neregulile savârșite de unii dintre furnizorii săi-în unele cazuri chiar de furnizorii furnizorilor săi.

Astfel, societatea noastră a respectat toate dispozițiile legale referitoare la evidențele contabil [...] însă este obligată să suporte și să plătească pentru comportamentul inadecvat al unora dintre furnizorii săi.

Acesta , în condițiile în care, datele oficiale referitoare la acești furnizori la momentul derulării relațiilor comerciale, nu conțineau nici un fel de indicii referitoare la un asemenea comportament.

Astfel, societățile susmenționate erau, la momentul derulării relațiilor comerciale cu societatea noastră, societăți înregistrate în registrul comerțului, în funcțiune, active fiscal, societăți înregistrate în scopuri de TVA, care depuneau deconturi de TVA și toate celelalte declarații fiscale impuse de legislația în materie.

Se poate constata cu usurință asadar – pentru cei ce urmăresc stabilirea adevărului juridic și nu impunerea la plată cu orice preț- că disp.art. 11 din Cod fiscal nu sunt aplicabile speței de față. [...] legiuitorul a edictat norma găzduită de art.11 alin.1.2 Cod fiscal arătând că „ Beneficiarii care achiziționează bunuri și /servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 [...] nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective”.

[...] toti cei trei furnizori erau activi fiscal la momentul realizării operațiunilor comerciale, fiind declarați inactivi mult după realizarea achizițiilor.

[...] din modul în care este redactat RIF-ul deduce că cele trei societăți furnizoare au cuprins în declarațiile fiscal aferente perioadei, tranzacțiile comerciale derulate cu societatea noastră, acesta reprezentând un motiv în plus pentru care organul fiscal ar fi trebuit să reflecte mai profund asupra caracterului real al achizițiilor de bunuri și servicii de la aceste societăți.

Nici dispozițiile art.6 din Legea contabilității nu sunt aplicabile speței, având în vedere că societatea noastră a prezentat toate achizițiile, fără excepție, documentele justificative ce însoțesc facturile fiscale, documentele justificative întocmite conform clauzelor contractuale între părți, iar declarațiile fiscale ale furnizorilor noștri nu sunt documente justificative în sensul art. 6 din Legea contabilității.

[...] societățile furnizoare nici nu aveau angajați sau utilaje înregistrate în activele societății și nici nu au avut, în perioadele contractuale dintre noi, contracte similare care să dovedească disponibilitățile de personal sau utilaje, nu au relevanță întrucât, noi, prin mijloacele proprii, nu puteam verifica aceste aspecte, neavând atribuții de control și neavând posibilitatea efectuării de verificări asupra stării societății furnizoare decât prin consultarea statisticilor oficiale [...]. Ori, potrivit tuturor acestora, nu există nici un motiv să ne îndoim de comportamentul furnizorilor noștri.

Ori, noi am făcut mai mult decât practic ni se impune, efectuând verificări de natură a stabili dacă furnizorii noștri erau activi din punct de vedere fiscal, erau înregistrați în scopuri de TVA, realizând achizițiile pe baza de documente justificative legale, emise potrivit clauzelor contractuale între părți.

[...] toate facturile emise de furnizori îndeplinesc condițiile legale de formă, cuprind toate elementele prevăzute la art. 155 Cod fiscal, documente ce însoțesc aceste facturi sunt documente justificative în acțiunea art. 6 din Lg.82/1991, toate bunurile și serviciile achiziționate au fost incorporate în lucrările executate de noi pentru beneficiar, lucrări aducătoare de venituri și implicit generatoare de taxe și impozite [...] iar societatea noastră și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale (de plată și declarative) aferente acestor tranzacții.

Nu putem fi sancționați noi , de vreme ce organul fiscal ce are la îndemână posibilitatea verificării în timp real al tranzacțiilor efectuate de astfel de evazionisti (prin intermediul declarației 394), a stat în pasivitate mai bine de trei ani de la derularea tranzacțiilor- în unele cazuri chiar de la declararea ca inactivi fiscali ai furnizorilor noștri iar acum încearcă recuperarea sumelor de la singura societatea din lanțul economic care mai funcționează și și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa.

[...] în întregirea tezei propuse de către inspectorii – **recuperarea prejudiciului se va face oricum pe seama contribuabililor corect, care își declară activitatea.**

În loc deci, să afirme, să constate și să dovedească [...] că societatea noastră ar fi implicată în practicile folosite de către acei contribuabili, inspectorii fiscali au gândit și au răz-gândit [...] că societatea noastră nu are drept de deducere, întrucât [...] ,, cele trei societăți [...] nu depun declarații fiscale, nu înregistrează facturile emise și nu declară, nu plătesc taxe aferente veniturilor obținute și se susțin inspecției fiscale”. Așadar, așa cum am arătat, noi ar trebui să plătim, deoarece cei obligați să plătescă nu mai există.

[...] apreciem că am prezentat suficiente argumente care să vă convingă că teza propusă de inspectorii rezidă într-un prost amplasament fiscal, este netemeinică și nelegală impunându-se admiterea contestației sub acest aspect și înlăturarea obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru achizițiile efectuate de la cei trei furnizori.

2. Achiziționarea imobilelor în scopul realizării de venituri impozabile

Împrejurarea că de la achiziționarea imobilelor până în prezent societatea nu a realizat venituri din exploatarea acestora, nu este relevantă în cauză, de vreme ce legiuitorul a înțeles să confere dreptul de deducere a taxei (și implicit amortizarea chetuielii) **de la data la care persoana impozabilă intenționează să desfășoare activitatea economică [...].**

Așadar , este nerelevant dacă societatea noastră a realizat până în prezent venituri din exploatarea acestor imobile, de vreme ce dovedim intenția noastră de a folosi aceste imobile în scopul realizării de venituri.

Mai mult, calitatea de mijloc fix este recunoscută și acelor imobilizări corporale care sunt deținute în scopuri administrative [...].

[...] imobilele achiziționate au fost inițial utilizate pentru cazarea personalului societății noastre detașat cu ocazia efectuării diverselor lucrări în zona respectivă, însă intenția societății, la momentul achiziționării, a fost aceea de a amenaja apartamentele pentru a fi închiriate, destinație posibilă prevăzută de asemenea de art. 24 alin.1 lit.a Cod fiscal.

[...] societatea noastră a realizat cheltuieli de natura investițiilor și reparațiilor la cele două imobile, neputând folosi spațiile pentru închiriere terților decât după finalizarea acestor lucrări.

Pentru toate aceste considerente apreciem că am făcut dovada intenției de a utiliza cele două imobile în scopul realizării de venituri, motiv pentru care se impune cele două imobile în scopul realizării de venituri, motiv pentru care se impune considerarea acestora ca mijloace fixe și acordarea dreptului de deducere a TVA și a amortizării chetuielii efectuate cu achiziționarea acestora.

3. Neacordarea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale principale contestate

Evident că, în eventualitatea admiterii contestației noastre, pentru obligațiile fiscale principale menționate anterior, urmează să anulați actele administrativ fiscale contestate și pentru dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere calculate pentru aceste obligații, de vreme ce acestea au un caracter accesoriu, față de obligațiile de bază, urmând soarta acestora – accesoriu, sequitur principale.

Pentru toate aceste considerente vă rugăm să admiteți prezenta contestație și să anulați în parte, actele administrativ fiscale atacate, înlăturând obligațiile fiscale stabilite în mod nelegal și netemeinic”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit S.C. S.R.L., s-au stabilit următoarele:

„ Prezenta inspecție s-a efectuat urmare adresei nr. din emisă de Parchetul de pe lângă înregistrată la AJFP – IF sub nr.

Inspecția fiscală a cuprins perioada [...].

Referitor la relațiile comerciale derulate cu furnizori, în perioada supusă inspecției au fost reținute aspecte ce arată un comportament inadecvat a unor societăți furnizoare, fapt ce are drept consecință imposibilitatea justificării realității tranzacțiilor cuprinse în facturile prezentate la control [...] și implicații fiscale în ceea ce privește deductibilitatea chetuielilor evidențiate de către SC SRL, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

1. Referitor la SC SRL – CUI

În perioada SC SRL a evidențiat un număr de (.....) facturi în valoare totală de lei [...] având înscrisă la rubrica furnizor SC SRL.

Din consultarea bazei de date ANAF referitor la SC SRL au rezultat următoarele: [...]

- SC SRL se află în dizolvare cu lichidare prin radiere din data de, fiind totodată declarată ca inactivă de organele de inspecție fiscală din data de la care nu mai figurează nici în evidența plătitorilor de TVA.

Comportamentul fiscal inadecvat al SC SRL este arătat și de faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile declarative (ultimul decont de TVA este aferent lunii iar declarațiile anuale privind impozitul pe profit – 101 și situațiile financiare au fost depuse doar pentru anii).

Totodată, organele de specialitate care au efectuat inspecția fiscală parțială la SC SRL au stabilit un prejudiciu în valoare de lei, transmis organelor de urmărire penală, întrucât administratorul unității s-a sustras efectuării controlului, iar societatea nu funcționează la sediul declarat.

În relația cu SC SRL la control au fost prezentate:

- contractul de subantreprinza nr. încheiat de SC SRL în calitate de Antreprenor și SC SRL în calitate de subantreprenor în vederea executării de lucrări conform comenzii, valoarea contractului fiind stabilită pe baza de situații acceptate.

- contractul nr. încheiat de SC SRL în calitate de beneficiar și SC SRL în calitate de executant, având ca obiect achiziționarea de materiale de construcții în funcție de cantitatea și pretul negociat în vederea executării de lucrări conform comenzii, valoarea contractului fiind stabilită pe baza de situații acceptate.

- contractul de subantreprinză nr. încheiat de SC SRL în calitate de antreprenor și SC SRL în calitate de subantreprenor în vederea executării de lucrări constând în „, fasonare și montare confecție metalică din și kg în termen de 30 zile”.

Potrivit clauzelor din contract , SC SRL asigură forța de muncă, sculele și utilajele necesare executării lucrărilor.

În ceea ce privește declarațiile D 394 și deconturile de TVA depuse de SC SRL au fost identificate următoarele situații:[...]

- achiziții în valoare de lei baza și TVA în sumă de lei de la SC SRL - CUI declarată ca inactivă de organele de specialitate din AFP începând cu data de

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, SC SRL nu a declarat livrări de bunuri /servicii către SC SRL.

SC SRL a făcut obiectul unui control încuciușat efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF – DGCIF care a stabilit că [...]

- achiziții în valoare de [...] de la SC SRL București - CUI declarată ca inactivă de organele de specialitate din AJFP începând cu data de

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF SC SRL - nu a declarat livrări de bunuri/servicii către SC SRL, în fapt, deconturile de TVA aferente trimestrelor și fiind depuse de firma SRL în zero.

Totodată [...] a rezultat că SC SRL a desfășurat numai activitate de comerț cu ridicata de fructe și legume iar începând cu luna nu a mai desfășurat nici un fel de activitate.

Prin urmare, potrivit verificărilor efectuate de SC SRL, respectiv la SC SRL, rezultă că aceste unități nu au emis facturi către SC SRL.

[...] întrucât achizițiile de bunuri/servicii declarate de SC SRL în perioada supusă inspecției fiscale nu sunt reale, , iar potrivit datelor din bilanțurile contabile acesta nu detine stocuri [...], respectiv utilaje și echipamente proprii, rezultă că achizițiile de bunuri /servicii declarate de SC SRL în perioada verificată în relația cu firma nu aparțin acesteia din urmă, fiind în fapt achiziții nereale de bunuri /servicii.

2. Referitor la SC SRL – CUI

SC SRL este declarată inactivă din data de, insolvabilă din și a depus deconturi de TVA pana la luna, respectiv declarații privind impozitul pe profit/101 până la anul

Urmare insecției fiscale parțiale efectuată de organele de specialitate din cadrul AFP a fost stabilit în sracina SC SRL un prejudiciu de lei transmis organelor de urmarire penală.

[...] SC SRL a evidențiat în lunile, respectiv un număr de (.....) facturi în valoare totală de lei [...] având înscrisă la rubrica furnizor SC SRL.

În facturile „, emise”de SC SRL a fost înscris la rubrica„, date privind expediția” numele delegatului (CNP), persoana care, potrivit bazei de date disponibile ANAF, nu figurează salariat, administrator sau asociat al nici unuia dintre parteneri.

La control au fost prezentate următoarele contracte de subantreprinză încheiate între SC SRL si SC SRL:

- contractul nr., având ca obiect închirierea de utilaje și scule cu personal deservent;

- contractul nr., având ca obiect închiriere utilaj vidanjare utilaj pompare ape uzate;
Din consultarea bazei de date ANAF referitor la SC SRL, au rezultat următoarele:[...]

-a depus situații financiare până în anul

- în anul nu a avut angajați

- potrivit datelor înscrise în bilanțul contabil, atât la începutul cât și la închiderea exercițiului SC SRL nu deținea active immobilizate, iar activele circulante constau în creanțe (peste 80% din total active circulante), stocuri și disponibilități. Prin urmare, unitatea nu deținea în patrimoniu utilaje sau echipamente proprii posibil a fi închiriate către SC SRL conform datelor din facturile înregistrate în evidență, în susținerea cărora au fost prezentate contractele de subantreprinză detaliate mai sus.

În ceea ce privește declarațiile tip 394 de SC SRL pentru semestrul, respectiv semestrele, dar și deconturile de TVA întocmite pentru această perioadă, au fost identificate următoarele situații:

- achiziții în valoare de lei (fără TVA) [...], „efectuate” în sem de SC SRL de la SC SRL – CUI care a declarat la rândul său, în sem, achiziții de servicii doar de la societăți cu un comportament fiscal inadecvat, respectiv SC SRL: lei și SC SRL lei [...].

[...] SC SRL [...] obiectul de activitate declarat constă în „.....”- cod CAEN

[...] prin situațiile financiare aferente, SC SRL a declarat că nu a avut salariați, nu a deținut active immobilizate iar activele circulante au constat atât la începutul, cât și la închiderea exercițiului financiar doar din creanțe, disponibilități și stocuri, nu și utilaje sau echipamente tehnologice.

[...] SC SRL a declarat :

- achiziții în sumă de lei și TVA de lei „efectuate” de SC SRL în sem, respectiv sem de la SC SRL (CUI), nedeclarate ca și livrări de acestă din urmă.

[...] SC SRL nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal deconturi de TVA, declarații tip 394, respectiv situații financiare anuale și figurează ca fiind în stare de insolvență din 14.11.2011 și de inactivitate de la 06.03.2013 iar în 14.03.2013 a fost radiată urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative.

[...] în sem II 2011 sumele achitate de SC Modicrons SRL către SC Enstel Construct SRL au fost folosite de acesta din urmă pentru retrageri de numerar de către Zăgănescu Eugen [...] precum și pentru plăți către societăți cu un comportament fiscal inadecvat, [...] respectiv SC Clasic Media Concept SRL, SC West Consulting SRL și SC Gatehno Invest SRL.

[...] în lista „furnizorilor” SC SRL către care se fac plăți în sem, nu se regăsește decât SC SRL, celelalte două firme, respectiv SC SRL și SC SRL fiind doar clienți.

[...] sumele achitate de societatea verificată către SC SRL în anul au fost utilizate de aceasta din urmă pentru retrageri de numerar de către, respectiv viramentele către SC SRL., societatea ce apare în declarațiile 394 ca fiind doar client.

[...] întrucât achizițiile de bunuri/servicii declarate de SC SRL în perioada supusă inspecției nu sunt reale, [...] iar potrivit datelor din bilanțurile contabile acesta nu deținea în patrimoniu sau echipamente proprii posibil a fi închiriate către SC SRL conform datelor din facturile în valoare totală de lei [...] având înscrisă la rubrica furnizor SC SRL, rezultă că documentele în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și nu reflectă realitatea.

[...] achizițiile de bunuri/servicii declarate de SC SRL în perioada verificată în relație cu SC SRL nu aparțin acesteia din urmă, fiind în fapt achiziții nereale de bunuri/servicii.

3. Referitor la SC SRL – CUI

[...] SC SRL a fost radiată la data de Totodată, începând cu data de aceasta a fost declarată inactivă [...].

În perioada verificată între SC SRL în calitate de beneficiar și SC SRL în calitate de prestator au fost încheiate următoarele contracte:

* contractul de prestări servicii nr., având următoarele clauze:

* obiect: prestări servicii de întreținere și reparații utilaje

* durata: doi ani de la data semnării;

* preț: facturarea în urma devizului de reparații

În baza acestui contract a fost emisă în o factură în sumă de lei reprezentând prestări servicii, din care lei baza înregistrată de SC SRL [...] și lei TVA dedusă de societatea verificată.

- contractul de subantreprinză nr., având următoarele clauze:

* obiect: executat lucrări de săpătură manuală, taluzat, fasonat și montat armături, procurat și întins nisip, procurat și compactat balast, turnat beton, executat cofrag;

* durata: stabilită de comun acord;

* valoare contract: decontarea se va face pe baza situațiilor de lucrări acceptate.

În baza acestui contract a fost emis un număr de șase facturi în sumă de 993.778 lei reprezentând lucrări executate conform situație, din care lei bază înregistrată de SC SRL [...] și lei TVA dedusă de

societatea verificată.

[...] prin situațiile financiare aferente anului SC SRL a declarat ca nu a avut salariați, nu a deținut active imobilizate, iar activele circulante au constat atât la începutul cât și la închiderea exercitiului doar din creanțe, disponibilități și stocuri, nu și utilaje sau echipamente tehnologice. [...] cifra de afaceri aferentă anului 2010 este în sumă de lei, mult inferioară sumelor factuate către SC SRL.

[...] rezultă că documentele care au stat ca baza înregistrării în contabilitatea SC SRL a unor cheltuieli în sumă de lei și a TVA deductibilă în sumă de lei nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și nu reflectă realitatea.

[...] achizițiile de bunuri/servicii declarate de societatea verificată în perioada în relație cu SC SRL nu aparțin acesteia din urmă, fiind în fapt achiziții nereale de bunuri/servicii.

[...] administratorul societății, d-l a răspuns la întrebările formulate de organele de inspecție fiscală prin Nota explicativă [...] menționând [...] că, întrucât „relațiile comerciale s-au desfășurat acum mult timp”, nu poate indica locațiile unde aceștia au „prestat” serviciile, beneficiarii finali ai lucrărilor, personalul ce a „prestat” aceste servicii, numărul de ore lucrate și perioada în care au fost „prestate” aceste lucrări, cine a efectuat transportul materialelor folosite și de unde au fost acestea procurate, întărind în acest sens constatările organelor de control ce au fost menționate în cuprinsul prezentului act de control.

La efectuarea analizei asupra tranzacțiilor înregistrate de către SC SRL ce reprezintă bunuri/servicii facturate în perioada supusă inspecției fiscale de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat (SC SRL, SC SRL și SC SRL) care a condus la concluzia potrivit căreia realitatea operațiunilor înscrise în facturi nu poate fi justificată, organele de inspecție fiscală au ținut cont de art. 6 și art. 105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală [...].

[...] rezultă că facturile înregistrate în evidența contabilă a SC SRL, în perioada verificată de la furnizori care au avut un comportament inadecvat (SC SRL, SC SRL și SC SRL) în care s-au înscris bunuri/servicii în valoare totală de lei și TVA în sumă de lei [...] tranzacții pentru care există suspiciuni asupra realității și legalității, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 [...].

Aceste deficiențe au drept consecință fiscală încadrarea ca nedeductibile fiscale a unor cheltuieli în sumă totală de lei (..... lei /total baza de calcul facturi - /imobilizări în curs) în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 [...] și neacordarea dreptului de deducere exercitat de către societate asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în facturi [...].

1. Impozit pe profit

Perioada

[...] SC SRL a calculat la un profit impozabil în sumă de lei aferent căruia a fost calculat un impozit pe profit de lei, respectiv un impozit datorat final în sumă de lei urmare deducerii unor cheltuieli privind sponsorizarea în suma de lei [...] după cum urmează:

- lei profit contabil
- lei cheltuieli nedeductibile [...].

Baza impozabilă a fost majorată la de către organele de inspecție fiscală de la lei la lei cu valoarea cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar, respectiv lei, [...] reprezentând costul bunurilor/serviciilor achiziționate de SC SRL de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat (SC SRL și S SRL) [...] consecința nerespectării de către societate a prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 [...].

[...] rezultă un profit impozabil în sumă de lei stabilit de inspecția fiscală și un impozit pe profit calculat aferent în cotă de 16% în sumă de lei, ajustat la control în sensul deducerii cheltuielilor privind sponsorizarile în sumă de lei [...] astfel că impozitul pe profit datorat este în sumă de lei, cu o diferență suplimentară în sumă de 58.550 lei față de impozitul înregistrat și declarat de societate.

Perioada

[...] SC SRL a calculat un profit impozabil în sumă de lei, aferent căruia a fost calculate un impozit pe profit de lei [...] după cum urmează:

- lei profit contabil
- lei total cheltuieli nedeductibile [...].

[...] urmare prezentei verificări a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, consecință a neacordării deductibilității fiscale pentru cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare servicii/ lucrări achiziționate în lunile 2010 de SC SRL [...] de la la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat (SC SRL și SC SRL) luate în calcul de unitate ca deductibile la determinarea rezultatului fiscal, contrar prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 [...].

[...] aferent profitului impozabil în sumă de lei stabilit la control [...] a fost calculat un impozit pe profit datorat în cotă de 16% în sumă de lei, cu o diferență suplimentară în sumă de lei față de impozitul

înregistrat și declarat de societate.

Anul [...]

SC SRL a calculat un profit impozabil în sumă de lei aferent căruia a înregistrat și declarat un impozit pe profit în sumă de lei, rezultat urmare deducerii din impozitul pe profit calculat în sumă de lei a unor cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de lei [...] după cum urmează:

- lei profit contabil
- lei cheltuieli nedeductibile [...].

[...] baza impozabilă la 31.12.2011 a fost majorată la control de la lei la lei în mod similar anului, cu alocarea cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar, respectiv lei, evidențiate în contabilitatea societății în lunile 2011 reprezentând costul bunurilor/sericiilor achiziționate de SC SRL de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat: SC SRL și SC SRL, consecința a nerespectării decatre societate a prevederilor art. 21 alin.(4), lit.f) din Legea nr. 571/2003 [...].

[... la control a fost calculat un impozit pe profit în cotă de 16% în sumă de lei ajustată la control în sensul deducerii cheltuielilor privind sponsorizarile în sumă de lei, evidențiate în contabilitate în limita prevăzută la art. 21 alin.(2) lit.p) din Codul fiscal, astfel că impozitul pe profit datorat la 31.12.2011 este în sumă de lei, cu o diferență suplimentară în sumă de lei față de impozitul înregistrat și declarat de societate.

Anul

La închiderea exercițiului SC SRL a înregistrat un profit contabil în sumă de lei [...].

[...] unitatea a declarat un profit impozabil în sumă de lei aferent căruia a înregistrat și declarat un impozit pe profit datorat în sumă de lei prin deducerea din impozitul pe profit calculat în sumă de lei a unor cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de lei [...] după cum urmează:

- lei profit contabil
- lei cheltuieli nedeductibile [...].

[...] față de impozitul pe profit datorat în sumă de lei înregistrat și declarat de societate la, la control a fost stabilit un impozit datorat în sumă de lei, mai mult cu lei.

Diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei este aferentă unei baze de calcul în sumă de lei (anexa nr.2) reprezentând cheltuieli stabilite la control drept nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, astfel:

- lei evidențiate în contabilitatea societății în lunile (anexa nr. 1) reprezentând costul serviciilor achiziționate de SC SRL de la SC SRL – furnizor cu un comportament fiscal inadecvat.

- lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente apartamentului B 3.4 în Stațiunea Mamaia (anexa nr. 3) stabilite ca nedeductibile fiscal potrivit art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât nu a fost dovedită destinația imobilului în scopul obținerii de venituri impozabile.

Anul

SC SRL a încheiat exercitiul financiar cu un profit contabil în sumă de lei [...].

[...] impozitul pe profit calculat de unitate la a fost în sumă de lei și este aferent unei baze impozabile în sumă de lei rezultată din luarea în considerare a unor cheltuieli nedeductibile în sumă toată de 1. lei [...].

Impozitul pe profit datorat de unitate la în sumă de lei (anexa nr. 2) a fost stabilit prin diminuarea impozitului pe profit calculat în sumă de lei cu suma de lei, constând din lei/ corectare erori contabile și lei/sponsorizări în limita prevăzută la art.21 alin.(2) lit.p) din Codul fiscal actualizat.

[...] față de impozitul pe profit în sumă de lei calculat de unitate ca fiind datorat bugetului consolidat la, în contul impozitului pe profit a fost declarată o obligație de plată în sumă de lei, mai puțin cu lei.

Urmare prezentei verificări, față de impozitul pe profit datorat în sumă de lei înregistrat de societate la, la control a fost stabilit impozit datorat în sumă de lei, mai mult cu lei.

Diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei este aferentă unei baze de calcul în sumă de lei (anexa nr. 2) reprezentând cheltuieli cu amortizarea aferente apartamentului B 3.4 situat în (anexa nr.3), stabilite ca nedeductibile fiscal potrivit art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât la control nu a fost dovedită destinația în scopul obținerii de venituri impozabile.

[...] aferent anului a fost reținut un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de lei (..... lei [...]) + lei [...].

Anul

SC SRL a încheiat exercitiul financiar cu un profit contabil în sumă de lei [...].

[...] impozitul pe profit calculat de unitate la a fost în sumă de lei și este aferent unei baze impozabile în sumă de lei rezultată din luarea în considerare a unor cheltuieli nedeductibile în sumă totală de lei [...].

Impozitul pe profit datorat de unitate la în sumă de lei (anexa nr. 2) a fost stabilit prin diminuarea impozitului pe profit calculat în sumă de lei cu suma de lei, reprezentând cheltuieli cu sponsorizările în limita prevăzută la art.21 alin.(2) lit.p) din Codul fiscal actualizat.

[...] față de impozitul pe profit în sumă de lei calculate și înregistrat de unitate ca fiind datorat bugetului consolidat la, în contul impozitului pe profit a fost declarată o obligație de plată în sumă de lei, mai puțin cu lei.

Urmare prezentei verificări, față de impozitul pe profit datorat în sumă de lei înregistrat de societate la, la control a fost stabilit impozit datorat în sumă de lei, mai mult cu lei.

Diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei este aferentă unei baze de calcul în sumă de lei (anexa nr. 2) stabilită ca nedeductibilă fiscal potrivit art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât la control nu a fost dovedită destinația în scopul obținerii de venituri impozabile, constând din lei cheltuieli cu amortizarea aferente a 2 imobile situate în (anexa nr.3), respectiv [...].

[...] aferent anului a fost reținut un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de lei (..... lei [...]).

Sintetizând constatările inspecției fiscale pentru perioada a fost stabilit un impozit suplimentar în sumă totală de lei (anexa nr.2) în care:

-..... diferența suplimentară de impozit pe profit stabilită de control (..... lei/sept +..... lei/dec +..... lei/..... +..... lei/..... +..... lei/..... +..... lei/.....). [...]

[...] în conformitate cu prevederile art. 119, 120 și 120 1 din OG nr. 92/2003 republicată [...] aferent diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de lei au fost calculate până la data de 01.09.2015 obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei, constând din dobânzi în sumă de și penalități de lei (anexa nr. 2).

TVA deductibilă

În perioada societatea a raportat prin deconturile lunare TVA în sumă totală de lei (anexa nr.4).

Față de TVA deductibilă declarat de societatea verificată în sumă de lei lei, la control a fost stabilită o taxă în sumă de lei, cu lei mai puțin [...]:

1. În perioada SC SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi (anexa nr.1) în sumă totală de lei, aferent cărora a fost dedusă o taxă în sumă de lei, având înscrise la rubrica „ Furnizor” următoarele societăți: SC SRL (RO), SC SRL (RO..... și SC SRL (RO).

[...] cele trei societăți au un comportament fiscal inadecvat, în sensul că nu depun declarații fiscale, nu înregistrează facturile emise în contabilitatea proprie și nu le declară, nu plătesc taxe aferente veniturilor obținute și se sustrag șteptului de deducere asupra TVA în sumă de lei, au fost înclcate prevederile art.145 alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

2. În lunile, respectiv, au fost încheiate următoarele contracte:

a) -contractual de vânzare –cumpărare autentificat sub nr.

- părți: SC SRL (RO) în calitate de vânzătoare și SC SRL în calitate de cumpărătoare

- obiect: vânzătoarea vinde, iar cumpoaratoarea cumpără apartamentul situat în construcția, zona, județul [...]

- prețul: 358.368 lei plus TVA [...]

- [...] SC SRL a emis către SC SRL factura nr. în valoare de lei , din care lei baza plus lei TVA [...].

b) -contractul de vânzare –cumpărare autentificat sub nr,

- părți: SC SRL (RO) în calitate de vânzătoare și SC SRL în calitate de cumpărătoare

- obiect: vânzătoarea vinde, iar cumpărătoarea cumpără apartamentul nr. situat în municipiul , B-dul nr., Bloc, (.....), et. [...]

- prețul: [...]...... lei din care lei baza plus TVA în sumă de lei [...];

- [...] SC SRL a emis către SC SRL factura nr. în valoare totală de lei , din care lei baza plus lei TVA [...].

[...] întrucât SC SRL nu a putut justifica achiziția celor două imobile în scopul operațiunilor taxabile, la control nu a fost acordat dreptul de deducere pentru taxa în valoare de lei (..... +..... lei), fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

[...] față de taxa în sumă de lei declarată de societatea verificată, la control a fost stabilită o taxă deductibilă în sumă de lei, cu lei , mai puțin.

TVA de plată/rambursat

În perioada -....., SC SRL a raportat prin deconturile lunare de TVA o taxă de plată în sumă totală de lei, ca diferență între TVA colectată în sumă de lei și TVA dedusă în sumă de lei (anexa

nr. 4).

Față de TVA de plată în sumă de lei declarat de societatea verificată, la control a fost stabilită taxa de plată în sumă de lei, mai mult cu lei [...].

Conform prevederilor art. 119, 120 și 120 1 din OG nr. 92/2003 [...] pentru diferența suplimentară reprezentând TVA de plată au fost calculate de la termenul scadent de plata până la data de obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi în sumă totală de lei și penalități de întârziere în sumă de lei. (anexa nr. 4).”.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C SRL are ca obiect principal de activitate " " - cod CAEN

Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire, calculare, înregistrare, declarare și virare a obligațiilor privind impozitul pe profit și a TVA aferentă perioadei -.....

Menționăm faptul că inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare adresei nr. din emisă de Parchetul de le lângă, aceasta fiind înregistrată la AJFP - IF sub nr.

În urma verificării efectuate, privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioada verificată, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de lei aferent căruia au fost calculate accesorii în sumă totală de lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + lei penalități de întârziere) conform prevederilor art. 120 și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, actualizat.

Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a condus la stabilirea TVA de plată în sumă de lei , aferent căruia au fost calculate accesorii de plată în sumă totală de lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + lei penalități de întârziere), conform prevederilor art. 120 și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, actualizat

Prin contestația formulată societatea **contestă parțial** Decizia de impunere nr. F-PH , pentru suma totală de lei , din care:

- impozit pe profit în sumă de lei
- TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei
- accesoriile aferente în sumă totală de lei (..... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente TVA)

În perioada verificată SC SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri în baza facturilor emise de furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, respectiv SC SRL, SC SRL și SC SRL, întrucât nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, nu au avut salariați, fiind în imposibilitatea justificării realității tranzacțiilor cuprinse în facturile emise de aceștia.

Achizițiile de mărfuri de la cele trei firme mai sus menționate, reprezintă operațiuni care disimulează realitatea, în scopul obținerii unui avantaj fiscal privind TVA și impozitul pe profit.

Organul de inspecție fiscală a constatat că prin înregistrarea acestor documente în evidența contabilă, SC SRL a încercat să creeze o aparentă legalitate a achizițiilor de mărfuri, în scopul majorării valorii TVA și majorării cheltuielilor cu achiziția de mărfuri.

*Prin contestația formulată, societatea comercială contestă Impozitul pe profit și TVA aferent facturilor emise de cele trei societăți furnizoare, respectiv SC SRL, SC SRL și SC SRL, costurile de amortizare și TVA aferente achiziționării celor două imobile (apartamente) precum și accesoriile aferente, susținând următoarele:

- a respectat toate dispozițiile legale referitoare a evidențele contabile precum și declararea livrarilor și achizițiilor efectuate, însă este obligată să suporte și să plătească pentru comportamentul fiscal inadecvat al unora dintre furnizorii săi;

-datele oficiale despre comportamentul fiscal al unor furnizori la momentul relațiilor comerciale nu conțineau nici un indiciu referitor la comportamentul inadecvat, acestea fiind înregistrate la registrul comerțului, funcționau, erau active fiscal, figurau înregistrae în scopuri de TVA, depuneau deconturi de TVA;

- referitor la afirmațiile organelor de inspecție fiscală precum că societatile furnizoare nu aveau angajați sau utilaje înregistrate în evidențele societății, în perioadale contractuale dintre ele, societatea susține că prin mijloace proprii nu putea verifica aceste lucruri întrucât nu avea posibilitatea efectuării stării societăților furnizoare decât prin consultarea statisticilor oficiale (ORC, Registrul contribuabililor inactivi, Lista societăților înregistrate în scopuri de TVA);

- noi am efectuat verificări în a stabili dacă furnizorii noștri erau activi din punct de vedere fiscal, erau înregistrați în scopuri de TVA, realizând achizițiile pe baza de documente justificative legale;

- nu putem fi sancționați noi, în timp ce organul fiscal ce are posibilitatea verificării în timp real al tranzacțiilor efectuate de asemenea furnizori evazionști iar acum încearcă recuperarea sumelor de la singura societate din lanțul economic care mai funcționează și care și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale stabilite;

- noi ar trebui să plătim, deoarece cei către trebuie să platească nu mai există;

- referitor la cele două imobile, societatea susține că imobilele au fost achiziționate cu scopul de a putea fi închiriate terților însă inițial au fost utilizate pentru cazarea personalului detașat în zona de lucrări.

Legislația în vigoare din perioada verificată prevede:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„ Art. 21 – Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;[...]”.

- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120 - Dobânzi

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

(7)¹) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.(2015)

Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120¹) - Penalități de întârziere

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel: [...]

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. [...]

Art. 120¹) - Penalități de întârziere

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere. [...]”.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada SC SRL a înregistrat achiziții de bunuri, și a dedus TVA în baza unor facturi emise de societăți comerciale cu un comportament inadecvat.

SC SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente achizițiilor efectuate de la **SC SRL CUI**, **SC SRL – CUI** și **SC SRL – CUI**

Referitor la furnizorii mai sus menționați, din baza de date ANAF s-au constatat următoarele:

* **în cazul SC SRL s-a constatat că societatea este** în dizolvare cu lichidare prin radiere din data de, inactivă din data de la care nu mai figurează nici în evidența plătitorilor de TVA, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, ultimul decont de TVA este aferent lunii iar declarațiile anuale privind impozitul pe profit – 101 și situațiile financiare au fost depuse doar pentru anii și

- de asemenea organele de specialitate care au efectuat inspecția fiscală parțială la **SC SRL** au stabilit un prejudiciu în valoare de lei, transmis organelor de urmărire penală, întrucât administratorul unității s-a sustras efectuării controlului, iar societatea nu funcționează la sediul declarat.

- conform D 394 reiese ca **SC SRL declară achiziții** în valoare de lei baza și TVA în sumă de lei de la **SC SRL - CUI** societate declarată ca inactivă din

* **în cazul SC SRL s-a constatat ca societatea este** declarată inactivă din data de, insolubilă din și a depus deconturi de TVA până la luna, respectiv declarații privind impozitul pe profit/101 până la anul

- din consultarea bazei de date ANAF rezultă că societatea a depus declarații până în anul, în anul nu a avut angajați

- organele care au efectuat inspecția fiscală parțială la **SC SRL au stabilit un prejudiciu în sumă de lei transmis organelor de urmărire penală.**

- declară achiziții în valoare de lei (fără TVA) efectuate în sem de **SC SRL** de la **SC SRL – CUI** care a declarat la rândul său, în sem, achiziții de servicii doar de la societăți cu un comportament fiscal inadecvat, respectiv **SC SRL: lei și SC SRL : lei** iar **SC SRL declara ca nu a avut angajati, nu a detinut active imobilizante.**

- totodată **SC SRL** figurează în stare de insolvență din și inactivitate și radiate din, urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative.

* **in cazul SC SRL s-a constatat ca societatea a fost radiată** la data de și începând cu data de aceasta a fost declarată inactivă.

- are încheiate două contracte cu **SC SRL** contractul de prestări servicii nr., având ca obiect: prestari servicii de întreținere și reparații utilaje, fiind emisă în luna august o factură în sumă de lei reprezentând prestări servicii, din care lei baza înregistrată de **SC SRL** și lei TVA dedusă de societatea verificată si contractul de subantreprinză nr., având ca obiect: executat lucrări de săpătură manuală, taluzat , fasonat și montat armături, procurat și intins nisip, procurat și compactat balast, turnat beton, executat cofrag, fiind emis un număr de șase facturi în sumă de lei reprezentând lucrări executate conform situație, din care lei bază înregistrată de **SC SRL** si lei TVA dedusă de societatea verificată.

- totodată a declarat că nu a avut salariați, nu a deținut active imobilizate, iar activele circulante au constat atât la începutul cât și la închiderea exercitiului doar din creanțe, disponibilități și stocuri, nu și utilaje sau echipamente tehnologice.

La efectuarea analizei asupra tranzacțiilor înregistrate de către **SC SRL** ce reprezintă bunuri/servicii facturate în perioada supusă inspecției fiscale de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat (**SC SRL, SC SRL și SC SRL**) care a condus la concluzia potrivit căreia realitatea operațiunilor înscrise în facturi nu poate fi justificată , organele de inspecție fiscală au ținut cont si de art. 6 , art. 7 alin.(2) și art. 105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală .

Rezultă că facturile înregistrate în evidența contabilă a **SC SRL**, în perioada verificată de la furnizori care au avut un comportament inadecvat (**SC SRL, SC SRL si SC SRL**)

SRL) în care s-au înscris bunuri/servicii în valoare totală de lei și TVA în sumă de lei , tranzacții pentru care există suspiciuni asupra realității și legalității, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor art. 6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991

Aceste deficiențe au drept consecință fiscală încadrarea ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli în sumă totală de lei , în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 , și neacordarea dreptului de deducere exercitat de către societate asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă în facturi.

Pe baza actelor și documentelor din dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare în perioada supusa inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, **organul de soluționare a cauzei constată următoarele:**

Diferența suplimentară la **impozitul pe profit** în sumă de lei, aferentă perioadei 2012, a fost stabilită ca urmare a majorării rezultatului fiscal al societății comerciale cu suma totală de lei (..... +..... +..... +.....), reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar aferente achizițiilor de mărfuri și servicii de la furnizori care s-a demonstrat a avea un comportament fiscal inadecvat.

Verificarea taxei pe valoarea adăugată a condus la stabilirea **TVA suplimentară de plată** în sumă de lei, care reprezintă TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor mai sus menționate.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de marfuri în baza facturilor ce aveau înscrise ca furnizor emitent următoarele societăți comerciale: SC SRL, SC SRL și SC SRL, pe care organele de inspecție fiscală le-au încadrat în categoria firmelor cu un comportament fiscal inadecvat, întrucât nu funcționează la sediul declarat, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, nu au avut salariați, efectuează achiziții de la societăți care prezintă un comportament fiscal inadecvat, stabilind diferențe suplimentare la impozitul pe profit în sumă de lei și TVA de plată în sumă de lei prin neacordarea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile de achiziție de la cei trei furnizori care prezintă un comportament fiscal inadecvat, care nu funcționează și nici nu își conduc evidența contabilă la sediile sociale declarate, nu au angajați, nu dețin active, nu depun declarații la organele fiscale , au ca efect obținerea unui dublu avantaj și anume: diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit, deducerea TVA fără ca furnizorul care a colectat-o să o achite la bugetul de stat precum și deducerea costului mărfurilor fără ca furnizorul să se fi înregistrat cu impozit pe profit.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și impozit pe profit în sumă de lei aferente facturilor de achiziții de bunuri și servicii de la SC SRL, SC SRL și SC SRL

În fapt, în perioada 2012 SC SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de de facturi în sumă totală de lei cu TVA în sumă de lei, având înscrisă la rubrica furnizor următoarele societăți SC SRL, SC SRL și SC SRL, societăți care s-a constatat că prezintă un comportament fiscal inadecvat (nu au angajați, nu depun declarații fiscale, nu plătesc taxele aferente veniturilor obținute și se sustrag controlului, au încheiate contracte de prestări servicii și subantrepriză în situația în care societatea respectivă nu are nici un angajat și nu deține în patrimoniu echipamente care să poată fi închiriate către SC SRL iar administratorii societăților furnizoare sunt cercetați penal).

Astfel, ca urmare a nerealității achizițiilor de la cei trei furnizori „ fantomă”, facturile nu pot fi considerate documente justificative deoarece nu reflectă operațiuni reale, organele de inspecție fiscală anulând dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei înscrisă în

facturile emise de către SC SRL, SC SRL și SC SRL către SC SRL.

În privința impozitului pe profit, art 21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal precizează:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

ori facturile nefiind întocmite potrivit legii nici cheltuielile înregistrate în contabilitate pornind de la aceste facturi nu sunt cheltuieli deductibile.

Faptul că urmare explicațiilor solicitate, administratorul societății a răspuns la întrebările formulate de organele de inspecție fiscală iar răspunsul a fost „ întrucât relațiile comerciale s-au desfășurat acum mult timp”, „ nu poate indica locațiile de unde aceștia au prestat serviciile, beneficiarii finali ai lucrărilor, personalul ce a prestat aceste servicii, numărul de ore lucrate și perioada în care au fost prestate aceste lucrări, cine a efectat transportul materialelor folosite și de unde au fost acestea procurate”, constituie elemente obiective care atestă că acesta a participat sau știa că participă la o fraudă, căci un administrator al unei societăți comerciale trebuie să cunoască cum se efectuează aprovizionarea bunurilor, care erau persoanele de contact din partea furnizorilor, deoarece are ca atribuții conducerea și reprezentarea societății în relație cu terții. Numai în cazul în care aceste operațiuni nu s-au desfășurat de fapt, administratorul nu avea cum să cunoască sau să-și amintească modul în care s-a efectuat aprovizionarea bunurilor.

Întrucât societatea contestatară nu a adus elemente în susținerea contestației, potrivit doctrinei, se reține că a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele 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.

Societatea a invocat în favoarea sa susținerile mai sus menționate, tocmai de aceea societatea avea cu atât mai mult obligația de a dovedi cu documente corespunzătoare cele susținute.

Cum contestatara nu a depus documente care să probeze, nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Achizițiile de bunuri de la SC SRL, SC SRL și SC SRL înregistrate în evidența contabilă de către SC SRL reprezintă operațiuni care disimulează realitatea astfel încât în conformitate cu prevederile art. 11 alin.1) din Codul fiscal, nu au fost luate în considerare aceste tranzacții.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic’ sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată

din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Acordarea dreptului de deducere a TVA se face având în vedere factura de achiziție, ca document principal pentru dovedirea provenienței bunurilor și serviciilor.

Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document iustificativ, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi.

Art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de cele prezentate , se reține că SC SRL nu a demonstrat realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de cele trei societăți furnizoare, societăți cu un comportament fiscal inadecvat.

Aceste facturi nu au fost considerate documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a TVA întrucât SC SRL, SC SRL și SC SRL se dovedesc a fi o societăți de tip „fantomă” SC SRL urmărind acoperirea scriptică a unor operațiuni fictive de la societăți de tip „fantomă”.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că facturile înregistrate în evidența contabilă a contestatoarei nu au calitatea de document justificativ, în raport de prevederile legale ale actelor normative invocate, în baza căreia să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Acordarea dreptului de deducere a TVA se face având în vedere factura de achiziție, ca document principal pentru dovedirea provenienței bunurilor și serviciilor.

O operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți. Codul fiscal prevede la art. 146 alin.(1) lit.a) că dreptul de deducere a TVA se acordă doar dacă facturile sunt întocmite de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA. Ori, așa cum am arătat mai sus, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile, plătitoare de TVA.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanță cu realitatea. Ori, în cazul de față, dacă tranzacțiile nu sunt în concordanță cu realitatea, nici documentele (facturile) în baza cărora societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate nu sunt în concordanță cu realitatea, și în consecință nu au calitatea de document justificativ.

Referitor la acordarea deductibilității TVA menționăm că din punct de vedere fiscal, nu este suficientă prezentarea facturilor de achiziție de bunuri emise de diverși furnizori (aspect de forma), ci trebuie demonstrată și realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond).

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, deci să fie reale.

Societatea comercială contestatoare nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența contabilă a societății a facturilor emise de furnizori de bunuri cu un comportament fiscal inadecvat mai sus menționați, întrucât răspunderea pentru corecta

întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – (2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.

Mai mult, faptul că societatea comercială contestatoare nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, fapt ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatoare cu furnizorii și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea contestatoare nu poate deduce TVA înscrisă în facturile mai sus menționate care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art. 146 alin.(1) din Codul fiscal.

Întrucât aprovizionarea cu marfă s-a făcut de la societăți cu un comportament fiscal neadecvat, facturile emise de către acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, astfel societatea nu poate beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă din documentele emise de către aceste societăți.

Având în vedere deficiențele prezentate, nu se poate afirma că societățile înscrise în aceste facturi sunt adevăratele societăți furnizoare ale bunurilor achiziționate de S.C. SRL și dacă acestea sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, astfel că nu s-a dovedit proveniența reală a bunurilor achiziționate.

Așadar, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui bun nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte și anume, cel de fond – care privește realitatea operațiunilor consemnate în factură și cel de formă – care privește modul de completare al acesteia de către furnizor.

Înregistrarea în evidențele S.C. SRL a unui bun înscris într-o factură de achiziție care aparent întrunește toate cerințele legale, dar care ulterior, ca urmare a investigațiilor fiscale întreprinse, se constată deficiențe pe lanțul furnizorilor, nu absolvă societatea comercială contestatoare de consecințele fiscale corespunzătoare.

Potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma verificărilor efectuate s-a demonstrat că în cazul furnizorilor SC SRL, SC SRL și SC SRL, nu au fost reale tranzacțiile consemnate în facturile emise pentru beneficiarul S.C. SRL ci au fost emise facturi doar în scopul de a obține un drept de deducere a TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens este hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-285/2011, în care s-a dispus:

- Cauza C-285/2011

“[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

“[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42).”

Curtea Europeană de Justiție (CEJ) a emis Decizii în cauze ce au avut ca obiect aplicarea legislației europene privind TVA inclusiv fraudă la TVA. Cazuistica prezentată mai sus se circumscrie și deciziei emise de Curtea Europeană de Justiție în dosarele C-439/04 și C-440/04 (cauzele conexe Axel Kittel și Recolta Recycling) care stipulează următoarele: în cazul în care se constată că, având în vedere factori obiectivi, livrarea de bunuri este efectuată către o persoană impozabilă **care știa sau ar fi trebuit să știe** că, prin achiziția sa, participă la o tranzacție în legătură cu fraudarea taxei pe valoarea adăugată, revine în competența autorităților naționale **să refuze dreptul de deducere persoanei impozabile** cumpărătoare.

Conform deciziei Curții Europene de Justiție Bonik Eood C 285/11 pct. 39 „de asemenea, o persoană impozabilă **care știa sau ar fi trebuit să știe** că, prin achiziția sa participă la o acțiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de acesta în aval (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior KITTEL și RECOLTA RECYCLING, pct. 56). În schimb dacă, ținând cont de factorii obiectivi se poate constata că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă, **care a știut sau putea să cunoască faptul că**, prin această achiziție, a participat la o operațiune legată de fraudarea TVA, este de datoria instanței naționale **să refuze persoanei impozabile, dreptul de deducere**”,

- în cauza MAHAGEBEN - DAVID (cauzele conexe- C-80/11, C-142/11) , pct.46, s-a stabilit: „Astfel o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval ”,

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

La determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile și serviciile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestată în relația cu cei 3 furnizori, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile de achiziții de la furnizorii susmenționați, nu pot fi considerate documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate având în vedere comportamentul fiscal inadecvat al celor 3 furnizori, astfel că, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, cheltuielile cu achiziția mărfurilor și

serviciilor în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal, iar pentru TVA deductibilă în sumă de lei înscrisă în aceste facturi, societatea nu are drept de deducere.

Astfel, având în vedere comportamentul fiscal inadecvat al societăților comerciale mai sus menționate, societăți de tip "fantomă", care nu funcționează și nici nu își conduc evidența contabilă la sediile declarate, nu au angajați, nu dețin active, nu depun declarații la organele fiscale iar administratorii se sustrag controlului, precum și faptul că au relații comerciale cu societăți cu un comportament fiscal inadecvat iar pentru administratorii a două dintre societățile furnizoare a fost formulată sesizare penală, denotă caracterul fictiv al operațiunilor.

Concluzionând, rezultă că S.C. SRL nu a demonstrat realitatea tranzacțiilor bunurilor înscrise în facturile de achiziții, având în vedere tranzacțiile derulate, astfel că în mod legal la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Drept urmare, societatea datorează obligații fiscale stabilite la control, respectiv impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, **motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei) și taxa pe valoarea adăugată (..... lei).**

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achiziției a două imobile

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă două facturi de achiziție de imobile, pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

*Societatea susține că cele două imobile au fost utilizate pentru cazarea personalului societății iar la momentul achiziționării societatea intenționa să le amenajeze pentru a putea fi închiriate terților.

Totodată susține că nu a putut închiria spațiile decât după finalizarea lucrărilor.

Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„ Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [....]

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

a) operațiuni taxabile; [....]."

Societatea contestatoare încheie următoarele contracte:

- contractul de vânzare cumpărare nr. încheiat între SC SRL- CUI (vânzătoare) și SC SRL (cumpărătoare) având ca obiect cumpărarea apartamentului din stațiunea, zona, județul, precum și terenul aferent, la prețul de lei plus TVA (..... euro plus TVA), vânzătoarea emițând factura nr. în sumă de lei din care lei baza plus lei TVA.

- contractul de vânzare cumpărare nr. încheiat între SC SRL- CUI (vânzătoare) și SC SRL (cumpărătoare) având ca obiect cumpărarea apartamentului, la prețul de lei din care lei baza plus TVA în sumă de lei, din care euro baza plus euro TVA), vânzătoarea emițând factura nr. în sumă de lei din care lei baza plus lei TVA.

Fată de cele prezentate mai sus, se reține că persoana impozabilă verificată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii doar dacă sunt îndeplinite cumulativ două condiții și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevar în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în

folosul propriilor operațiuni taxabile.

Înregistrarea în contabilitate a unor facturi nu este suficientă întrucât societatea trebuie să prezinte în susținere și orice alte documente corespunzătoare care să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

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

Se reține că, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziții societatea trebuie să facă simultan dovada efectivă a achizițiilor efectuate și să justifice cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate. Ca atare, simpliciter prezentarea a unor facturi de achiziție nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către societate.

Astfel rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei aferentă achiziției celor două imobile (apartamente) pentru care contribuabila nu a făcut dovada acestor cheltuieli și în același timp a necesității acestor achiziții.

Nu se poate reține susținerea societății contestatoare, potrivit căreia aceste facturi reprezintă cheltuieli efectuate de societate în vederea cazării personalului societății iar intenția societății la data achiziționării celor două imobile a fost acela de a le amenaja pentru a putea fi închiriate terților, întrucât deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice necesitatea acestor achiziții și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Beneficiarul are drept de deducere pentru TVA la data înregistrării în evidența contabilă a facturii emisă de furnizor, însă, dreptul de deducere se acordă doar dacă achiziția este destinată operațiunilor taxabile, iar în cazul de față societatea contestatoare nu a dovedit cu documente utilizarea imobilelor în activitatea economică desfășurată.

Se reține că, întrucât societatea nu a putut justifica cu documente legal întocmite că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile , în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a sumei de lei .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, contribuabilul nefăcând în același timp dovada necesității acestor achiziții conform prevederilor legale aplicabile în speța supusă soluționării, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Întrucât societatea comercială nu a prezentat dovezi obiective privind modul în care au fost utilizate aceste achiziții - condiție esențială pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată - rezultă că achizițiile efectuate nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile și conform prevederilor art.145, alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de lei.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **lei** .

Referitor la suma de lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate de societate

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea a două imobile situate în, respectiv apartamentul,

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei (..... +..... +.....) reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal cu amortizarea mijloacelor fixe înregistrate de societate în perioada -.....

Au fost încălcate prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ Art. 21 - Cheltuieli

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

Art. 24 - Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.

Societatea susține că imobilele au fost achiziționate cu scopul de a putea fi închiriate terților și că ar trebui să fie acordată amortizarea fiscală întrucât s-au efectuat cheltuieli cu reparațiile celor două apartamente, neputând folosi aceste imobile pentru închirierea către terțe persoane.

Se reține că organele de inspecție fiscală au respins de la deducere cheltuielile cu amortizarea pentru cele două imobile în sumă de lei, întrucât nu au făcut dovada utilizării în scopul realizării de venituri, nu a prezentat în susținerea contestației nici un contract încheiat de SC SRL cu o terță persoană pentru a putea fi închiriate cele două imobile.

Mai mult, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivația contestatoarei conform căreia apartamentele au fost utilizate inițial pentru cazarea personalului detașat în zona de lucrări, întrucât nu au fost prezentate contracte de prestări servicii încheiate pentru amenajarea celor două imobile, nu au fost prezentate nici în timpul controlului nici în susținerea contestației documente din care să reiasă personalul care a fost detașat în acea zonă, în acea perioadă, actul prin care personalul a fost detașat, așa cum este menționat în HG nr. 500/2011 privind registrul general de evidență a salariaților, unde la art.4 alin.1 lit.e) se precizează: „, e) pentru salariații detașați, angajatorul de bază completează perioada detașării și denumirea angajatorului la care se face detașarea, anterior începerii detașării”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea 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, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au considerat cheltuieli deductibile cheltuielile cu amortizarea celor două imobile în sumă de lei, fapt pentru care au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de lei.

* Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, din care lei accesorii aferente impozitului pe profit și lei accesorii aferente TVA de plată, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea comercială, conform principiului de drept “*accesoriul urmează soarta principalului*”.

Concluzionând cele prezentate, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în privința obligațiilor suplimentare stabilite în sumă totală de lei, reprezentând:**

- impozit pe profit..... lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit..... lei
- taxa pe valoarea adăugată..... lei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată..... lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din, județul, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. emisă de organele de A.J.F.P., act administrativ fiscal* emis de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile

art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- impozit pe profit..... lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit..... lei
- taxa pe valoarea adăugată..... lei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată..... lei.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,