

DECIZIA nr.9661

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva obligatiilor fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala care prevede ca: "*Dispozitiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*", contestatia este solutionata in baza normelor legale in vigoare la data la care s-a nascut dreptul societatii contestatoare la actiune.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sus semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X, prin avocat, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale suplimentare si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate din urmatoarele motive:

1).Actele administrativ fiscale contestate incalca normele procedural fiscale incidente si se intemeiaza pe interpretarea si aplicarea gresita a normelor fiscale si anume:

-Societatea contestatoare invoca exceptia de necompetenta teritoriala a AJFP, fiind incalcate astfel prevederile art.99 alin.(2), art.1 alin(3) lit.b) art.32 si art.33 din Codul de procedura fiscala precum si pct.96.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata.

Avand in vedere prevederile legale citate, societatea contestatoare considera ca , competenta materiala de efectuare a inspectiei fiscale revine Administratiei Nationale de Administrare Fiscala si compartimentelor de specialitate din cadrul autoritatilor fiscale teritoriale iar competenta teritoriala a acestora se stabileste in functie de competenta lor de administrare a impozitelor, taxelor, contributiilor sau altor sume datorate bugetului si anume;

-pentru mari contribuabili- Directia Generala Mari Contribuabili;

-pentru contribuabilii mijlocii si restul contribuabililor persoane fizice, persoane juridice competenta de administrare revine organului fiscal judetean, local sau municipal in a carei raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului.

Societatea contestatoare sustine ca nu face parte din categoria "mari contribuabili" , astfel ca , competenta teritoriala de efectuare a inspectiei fiscale revine Administratiei Judetene a Finantelor Publice.. si nu Administratiei Judetene a Finantelor Publice.. considera ca inspectie fiscala efectuata este nelegala iar sanctiunea aplicata este anularea actelor intocmite.

2.Societatea contestatoare sustine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportul de inspectie fiscala incalca dispozitiile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala si pct.102.4 din normele metodologice de aplicare a acestuia, din urmatoarele motive:

-inspectie fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si pentru fiecare perioada supusa impozitarii ;

-reverificarea aceluiasi impozit, taxa, contributie pentru aceeasi perioada este posibila doar in cazul in care, de la data controlului precedent apar date suplimentare, necunoscute organului de inspectie fiscala la data inspectiei anterioare;

In sustinere, societatea contestatoare arata ca , din cele consemnate in Raportul de inspectie fiscala, controlul a fost facut urmare adresei, facuta de fosta DGFP catre DGFP.. si ca obiectivul principal il constituie realitatea tranzactiilor comerciale efectuate de SC X cu SC M pe motiv ca furnizorul nu functioneaza la sediul social , nu a declarat operatiunile efectuate iar reprezentantii legali nu sunt de gasit pentru efectuarea inspectiei fiscale.

Or, aceleasi tranzactii efectuate, cu efectul lor asupra TVA si impozit pe profit au facut obiectul "controlului incrucisat" ale carei constatari s-au consemnat in Procesul verbal anexat.

Societatea contestatoare sustine ca in speta nu a fost intocmita o decizie de reverificare a perioadei fiscala in conformitate cu prevederile art.105 alin(1) din Codul de procedura fiscala precum si pct.102.4 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

In ceea ce priveste fondul cauzei , societatea contestatoare sustine ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite cu incalcare a prevederilor legislatiei nationale(art.11, art.19, art.20 alin.1 lit.c, art.145, art.146 si art.155 din Codul fiscal) precum si a legislatiei si jurisprudentei comunitare (art.167, art.167 Directiva privind TVA).Legislatia nationala stabileste ca valoare de principiu faptul ca sunt deductibile din venituri toate cheltuielile aferente acestora, cheltuielile nedeductibile sau cu deductibilitate limitata sunt expres si limitativ prevazute de art.21 alin.(3) si (4) din Codul fiscal iar art.20 nominalizeaza veniturile neimpozabile intre care si veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducerea. Cu privire la TVA ,art.145 si art.146 confera dreptul de deducere al taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii tuturor persoanelor impozabile daca sunt intrunite cumulativ urmatoarele conditii;bunurile sunt livrate ori serviciile sunt prestate de o persoana impozabila cu cod valabil de TVA; bunurile si serviciile sunt destinate utilizarii in

folosul operatiunilor taxabile iar destinatarul acestora detine o factura fiscala emisa cu respectarea cerintelor art.155 din Codul fiscal;

Societatea contestatoare invoca si principiul bunei credinte si sustine ca autoritatea fiscala este obligata sa dovedesca ca respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos iar atata timp cat nu se probeaza in mod obiectiv, acest lucru dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celeilalte parti implicate in sistemul de TVA.

Prin raportare la prevederile legale invocate, societatea contestatoare considera ca pentru achizitiile efectuate de la SC M, sunt intrunite conditiile de deductibilitate a cheltuielilor si TVA din urmatoarele motive:

- ambele societati comerciale sunt inregistrate in scopuri de TVA;
- marfurile pentru care s-a cerut recunoasterea dreptului de deducere au fost vandute la preturi cu TVA astfel ca s-a dovedit interesului operatiunilor taxabile ale contestatorului dar si legatura dintre cheltuiala si veniturile obtinute;
- pentru achizitiile facute de la M detine factura fiscala emisa cu respectarea cerintelor impuse de art.155 din Codul fiscal.
- marfurile achizitionate se regasesc in registrul jurnal, au fost inscrise in declaratiile recapitulative si deconturile de TVA ale perioadei la care se refera;

In aceste conditii, societatea contestatoare sustine ca , prin nerecunoasterea dreptului de deducere a cheltuielilor si TVA aferenta facturilor in cauza, organele de inspectie fiscala incalca principiul legalitatii; faptul ca furnizorul marfurilor nu este de gasit si nu a inregistrat si declarat tranzactiile efectuate nu pot fi imputate beneficiarului marfurilor al carui comportament financiar-fiscal este impecabil.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale de plata, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata stabilita suplimentar.

1)In ceea ce priveste TVA, dobanzile si penalitatile de intarziere;

a)Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala ,din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , rezulta urmatoarele

AJFP cu adresa , inregistrata la AJFP.. si la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...., transmite adresa comunicata de catre DGFP- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care se recomanda efectuarea unei inspectii fiscale la societatea SC X, care a efectuat tranzactii cu SC M, precum si analizarea aspectelor prezentate in legatura cu acest furnizor.

Din adresa, comunicata de catre DGFP catre AJFP , referitor la furnizorul SC M, rezulta urmatoarele:

- "-societatea nu functioneaza , de la infiintare, la sediul social declarat;
- nu au fost depuse raportari anuale si semestriale, pe baza de bilant, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile

intracomunitare D 390 respectiv pentru achizițiile/livrările din țară / D 394;

-actele contabile nu au fost găsite iar cei doi asociați nu au putut fi contactați având domiciliul în Ungaria .

În numele societății au fost emise facturi de livrare și chitanțe de încasare în numerar privind livrări de produse (ata, fermoare, lână de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudură, etc) fără ca aceste livrări să aibă la bază documente reale, întrucât nu au fost identificați agenții economici care să livreze asemenea produse către SC M și nici operațiuni intracomunitare cu produsele în cauzăDin cele de mai sus rezultă că au fost întocmite facturi fără a se identifica realitatea operațiunilor ce au dus la diminuarea TVA de plată la societățile care au înregistrat în contabilitate documentele în cauză

...Societățile comerciale arondate Administrației Financiare din județul dvs.care au înregistrat în contabilitate facturi emise de SC M sunt următoarele:

SC X .”

În vederea identificării tranzacțiilor derulate între SC X -în calitate de beneficiar și furnizorul SC M, în baza prevederilor OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare , organele de inspecție fiscală au efectuat, un control inopinat, în urma căruia s-a încheiat Procesul verbal , în care s-au reținut următoarele aspecte :

SC X a înregistrat în contabilitate în anul 2010, următoarele achiziții de bunuri:

-în cont 371 "Marfuri" , în baza facturilor emise de SC M, SC X a înregistrat achiziții de lână de diverse tipuri/sortimente și TVA deductibilă;

-în cont 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile" - în baza facturilor emise de SC M, SC X a înregistrat cheltuieli cu piese de schimb auto și TVA deductibilă (piese Nissan și piese Iveco);

Organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresă, Biroului Județean de Schimb de Informații din cadrul DGRFP lista neconcordanțelor rezultate din aplicația informatică D394 .

Urmare analizei efectuate în baza situației prezentate și a diagramei editată din aplicația c-Lynx, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul SC M nu a declarat livrările înscrise în facturile emise către SC X în declarația model D 394, diferențele nedeclarate figurând în lista neconcordanțelor pe anul 2010 editată din aplicația informatică menționată, nu a depus declarații de impozite și taxe (tva și impozit pe profit).

De asemenea, urmare a controlului s-a constatat că societatea nu deține documente care să probeze realizarea în fapt a transportului bunurilor (piese auto și lână).

Din Procesul verbal de control încrucișat efectuat de organele de specialitate din cadrul DGFP, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele aspecte în ceea ce privește transportul bunurilor :

Din nota explicativă dată de către administrator, organelor de control, reiese faptul că persoana contactată în vederea derulării tranzacțiilor cu SC M este PF , având ca date de identificare înscrise în facturi... Faptul că, administratorului X apare ca delegat privind expediția bunurilor, pe facturile de achiziții de la SC M este o eroare.

În raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală specifică faptul că la data încheierii actului de control , PF era decedat, iar noul administrator -sotia vechiului administrator, nu a putut furniza alte informații sau documente care să probeze realizarea în fapt a tranzacțiilor -respectiv achiziția de piese auto și lână, susținând doar că acestea au fost vândute și achitate.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au concluzionat că bunurile înscrise în facturile provenite de la SC M înregistrate în evidențele contabile ale SC X au un

caracter simulat, neputandu-se stabili realitatea tranzactiilor derulate intre cele doua societati .

Avand in vedere informatiile si constatatile mai sus prezentate organele de inspectie fiscala au retinut ca operatiunile derulate intre cele doua societati au un caracter simulat si ca nu se probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati iar in conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au reincadrat tranzactiile in cauza si au considerat ca nedeductibila fiscal TVA, inregistrata in evidentele contabile ale SC X in baza facturilor avand inscrisa la rubrica furnizor M, avand in vedere prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.145, art.146, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

b)Cu privire la TVA colectata suplimentar, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii modului de inregistrare a veniturilor realizate din vanzari de marfuri si concomitent a modului de descarcare a gestiunii de marfuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile iulie si august 2011, costul bunurilor vandute depaseste valoarea de vanzare a acestora si anume :

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valoare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor" :

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) .:

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valoare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor"

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) :

In conformitate cu prevederile art.128, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta veniturilor , neinregistrate in evidentele contabile in lunile iulie si august 2011.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119,art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

2.Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere, contestate de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Anul 2010

Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, care se compun din:

-cheltuieli cu piese de schimb auto(Nissan si Iveco) inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizor SC M;

-cheltuieli cu marfa inregistrata in evidentele contabile in contul 607"Cheltuieli privind marfurile ", marfa descarcata din gestiune provenind din achizitiile efectuate de la furnizorul SC M.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la furnizorul SC M au un caracter simulat si nu probeaza realitatea tranzactiilor

desfasurate intre cele doua societati, in conditiile in care din informatiile transmise de organele fiscale din cadrul DGFP -Activitatea de Inspectie Fiscala, AJFP, baza de date a ANAF a rezultat ca:

- furnizorul M, de la infiintare, nu functioneaza la sediul social declarat;
- nu au fost depuse raportari anuale si semestriale, pe baza de bilant, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394;
- actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria;
- in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza.

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M, nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia model D 394, diferentele nedecarate figurand in lista neconcordanțelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata.

De asemenea, societatea nu detine documente care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) .In cea mai mare parte pe facturile de achizitii figureaza la „numele delegatului” ..si administratorul SC X si la „ mijlocul de transport” -numerele :...

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si in temeiul prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile cu piesele de schimb, inregistrate in contul 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" precum si cheltuielile privind marfurile, inregistrate in evidentele contabile in contul 371"Cheltuieli privind marfurile", in baza facturilor avand inscrise la rubrica furnizor SC M.

-cheltuieli cu amenzi si penalitati inregistrate de societate in contul 6581, considerate ca deductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au recalculat profitul impozabil pe anul 2010 si au stabilit de plata o diferenta de impozit pe profit;

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.01.2011-30.06.2015 dobanzi si penalitati de intarziere , in conformitate cu prevederile art. 119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Anul 2011

Pe anul 2011, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala neta stabilita de societate, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, respinse la deductibilitate pe motiv ca societatea a inregistrat amortizarea mijloacelor fixe si in perioada in care nu a desfasurat activitate;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Avand in vedere, ca societatea nu a desfasurat activitate in lunile februarie, martie, aprilie, noiembrie, decembrie 2011, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe este nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu marfurile.

Urmare verificarii modului de inregistrare a veniturilor realizate din vanzari de marfuri si concomitent a modului de descarcare a gestiunii de marfuri , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in lunile iulie si august 2011, costul bunurilor vandute depaseste valoarea de vanzare a acestora si anume:

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor" :

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) .:

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor" :

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) .:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile cu descarcarea de gestiune reprezentand costul marfurilor scazute din gestiune si vandute la un pret inferior pretului de achizitie, nu sunt aferente veniturilor realizate de societate, astfel, ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-cheltuieli privind marfurile nedeductibile fiscal;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in soldul contului 371"Marfuri" se afla cantitatea de lana achizitionata de la furnizorul SC M care a fost inregistrata pe cheltuieli deductibile fiscal in contul 607"Cheltuieli privind marfururile", in anul 2011.

Avand in vedere informatiile transmise de organele fiscale din cadrul D.G.F.P. , informatiile rezultate din baza de date ANAF precum si cele rezultate din constatarile efectuate , organele de inspectie fiscala au retinut ca operatiunile derulate intre cele doua societati au un caracter simulat si ca nu se probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati , astfel ca in conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au reincadrat tranzactiile in cauza si au considerat ca fiind nedeductibile fiscal,in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile cu marfurile , achizitionate de la SC M.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscala si au stabilit la 31.12.2011, ca pierderea fiscala este de...

Anul 2012

Pe anul 2012, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2012, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Avand in vedere, ca societatea nu a desfasurat activitate in lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie si noiembrie 2012, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe este nedeductibila fiscal; societatea a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe; in aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si diferenta reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe avand in vedere prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscala si au stabilit la 31.12.2012 o pierdere fiscala cumulata.

Anul 2013

Pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand amortizarea mijloacelor fixe.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2013, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Avand in vedere, ca societatea nu a desfasurat activitate in lunile ianuarie, martie, aprilie, mai si iunie 2012, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, este nedeductibila fiscal; societatea a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe; in aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si diferenta reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe avand in vedere prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscala si au stabilit la 31.12.2013, o pierdere fiscala cumulata.

Anul 2014

Pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe pe motiv ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe si in lunile(ianuarie, februarie, martie, aprilie) in care aceasta nu a desfasurat activitate, fiind incalcate astfel prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscala si au stabilit la 31.12.2014, profit impozabil pentru care societatea datoreaza bugetului de stat, impozit pe profit .

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, organele de

inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.01.2015-30.06.2015, dobanzi si penalitati de intarziere , in conformitate cu prevederile art. 119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2015

A) Motive procedurale

1) Referitor la competenta A.J.F.P. in emiterea Deciziei de impunere, contestata de SC X, mentionam:

D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca Decizia de impunere emisa de A.J.F.P.-Inspectie fiscala este lovita de nulitate pe motivul necompetentei teritoriale a organelor fiscale care au efectuat inspectia fiscala, in conditiile in care acestea au avut aprobata delegarea de competenta din partea organului fiscal competent.

In fapt, SC X a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014, avand in vedere adresa emisa de A.J.F.P. , inregistrata la AJFP si la Activitatea de Inspecție Fiscala , prin care transmite adresa, comunicata de catre DGFP, prin care se recomanda efectuarea unei inspectii fiscale la societatea SC X avand in vedere tranzactiile derulate in legatura cu SC M.

Pentru identificarea tranzactiilor derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC M in calitate de furnizor, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP -Inspectie Fiscala au efectuat un control inopinat, in urma caruia s-a incheiat Procesul verbal.

Avand in vedere constatările rezultate urmare controlului inopinat , organele de inspectie fiscala au propus efectuarea unei inspectii fiscale partiale la SC X, considerand ca tranzactiile derulate cu SC M sunt de natura sa modifice baza de impunere a impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata , potrivit Propunerii de efectuare a inspectiei fiscale, anexata la dosarul contestatiei.

In vederea efectuării controlului s-a solicitat ANAF-D.G.R.F.P.- A.J.F.P., delegarea de competenta in baza adresei, in conformitate cu prevederile art.99 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Inspectia fiscala s-a realizat, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in baza Acordului privind delegarea de competenta in vederea efectuării inspectiei fiscale dat de ANAF D.G.R.F.P. Brasov-A.J.F.P. in urma solicitarii delegarii de competenta.

In drept, la art.33 si art.99 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevad:

-art.33

"(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluia organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află

domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii."

-art.99

"(1) Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspekției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspekție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspekției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspekției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

In speta, se retine ca organele de inspekție fiscală din cadrul ANAF-D.G.R.F.P.-A.J.F.P, prin Solicitarea delegării de competență, au solicitat organului fiscal care detine competența de realizare a inspekției fiscale respectiv ANAF-D.G.R.F.P.-A.J.F.P., acordarea delegării de competență în vederea realizării inspekției fiscale la SC X pe motiv ca: *"conform Circularei ANAF -DGCI, D.G.R.F.P. a transmis adresa, înregistrată la AJFP -Inspekție Fiscală privind lista contribuabililor selectați pentru efectuarea inspekției fiscale cu risc ridicat în vederea cuprinderii în programul de activitate , în această listă fiind inclusă și Societatea X."*

Această solicitare a fost aprobată prin Acordul privind delegarea de competență în vederea efectuării inspekției fiscale dat de ANAF- D.G.R.F.P. -A.J.F.P. iar în baza acestuia au fost emise Avizul de inspekție fiscală (comunicat societății contestatoare prin reținerea sub semnatura) și Ordinul de serviciu, în vederea efectuării inspekției fiscale parțiale privind impozitul pe profit și TVA, pe perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Prin urmare, nu se poate retine susținerea societății contestatoare privind efectuarea inspekției fiscale de către un organ necompetent câtă vreme la dosarul contestației se află acordul privind delegarea de competență în baza căruia inspekția a fost realizată de un alt organ fiscal teritorial decât cel de domiciliu, motiv pentru care invocarea nulității de drept a Raportului de inspekție fiscală și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia este neintemeiată, contestația urmând a fi respinsă ca atare, pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la susținerile societății contestatoare potrivit cărora Decizia de impunere și Raportul de inspekție fiscală, încalcă dispozițiile art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile pct.102.4 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin HG nr.1050/2004, în sensul ca:

-inspekție fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și pentru fiecare perioadă supusă impozitării;

-reverificarea aceluiași impozit, taxă , contribuție și aceleiași perioade este posibilă doar în cazul în care, de la data controlului precedent apar date suplimentare,

necunoscuta organului de inspectie fiscala la data inspectiei anterioare.

Societatea contestatoare sustine ca pentru aceeasi perioada si aceleasi tranzactii derulate in legatura cu SC M a mai fost verificata in anul 2011, prilej cu care s-a incheiat Procesul verbal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Procesul verbal, la care face referire societatea in contestatia formulata a fost incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -A.I.F.-Serviciul Control Financiar cu ocazia efectuarii unui control incrucisat la SC X in vederea verificarii realitatii operatiunilor economice derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC M in calitate de furnizor precum si in vederea verificarii neconcordantelor din declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei -cod 394 depuse de societate.

AJFP cu adresa , inregistrata la AJFP si la Activitatea de Inspectie Fiscala, transmite adresa comunicata de catre DGFP- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care se recomanda efectuarea unei inspectii fiscale la societatea SC X, care a efectuat tranzactii cu SC M precum si analiza aspectelor prezentate in legatura cu acest furnizor.

Din adresa comunicata de DGFP -Activitatea de Inspectie Fiscala catre AJFP, referitor la furnizorul SC M, rezulta urmatoarele:

"-societatea nu functioneaza , de la infiintare, la sediul social declarat;

-nu au fost depuse raportari anuale si semestriale, pe baza de bilant, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394;

-actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria .

In numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agentii economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauzaDin cele de mai sus rezulta ca au fost intocmite facturi fara a se identifica realitatea operatiunilor ce au dus la diminuarea TVA de plata la societatile care au inregistrat in contabilitate documentele in cauza

...Societatile comerciale arondate Administratiei Financiare din judetul dvs.care au inregistrat in contabilitate facturi emise de SC M sunt urmatoarele:

SC X ."

In vederea identificarii tranzactiilor derulate intre SC X -in calitate de beneficiar si furnizorul SC M, in baza prevederilor OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au efectuat, un control inopinat, in urma caruia s-a incheiat Procesul verbal , in care s-au retinut urmatoarele aspecte :

In anul 2010, SC X a achizitionat de la SC M, piese de schimb auto si lana iar in baza facturilor emise de furnizor achizitiile au fost inregistrate in evidentele contabile , astfel:

-in cont 371 "Marfuri" -achizitii de lana si TVA deductibila:

-in contul 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile"- achizitii de piese de schimb auto(Nissan, Iveco) si TVA...

Organele de inspectie fiscala au solicitat, prin adresa, Biroului Judetean de Schimb de Informatii din cadrul DGRFP, lista neconcordantelor rezultate din aplicatia informatica

D394 .

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M, nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia model D 394, diferentele nedeclarate figurand in lista neconcordantelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata, nu a depus declaratii de impozite si taxe (tva si impozit pe profit).

Diferentele nedeclarate figureaza si in lista neconcordantelor pe anul 2010, editata de aplicatia informatica mentionata , dupa cum urmeaza:

- semestrul I 2010-livrari nedeclarate;
- semestrul II 2010-livrari nedeclarate I;
- Total operatiuni nedeclarate de furnizor:..;

Urmare controlului inopinat realizat la SC X, finalizat potrivit procesului verbal, s-a propus, potrivit adresei de catre organele de inspectie fiscala, efectuarea unei inspectii fiscale partiale privind impozitul pe profit si TVA .

Dupa cum am aratat si la pct.A1) din prezenta decizie s-a aprobat delegarea de competenta de catre ANAF-D.G.R.F.P. -A.J.F.P. catre ANAF-D.G.R.F.P. -A.J.F.P. iar in baza acesteia au fost emise Avizul de inspectie fiscala (comunicat societatii contestatoare prin remiterea sub semnatura) si Ordinul de serviciu, in vederea efectuarii inspectiei fiscale partiale privind impozitul pe profit si TVA.

Inspectia fiscala s-a finalizat, odata cu incheierea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere emisa in baza acestuia, prin care s-au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscala reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente.

In speta sunt aplicabile prevederile art.41, art.85, art.86, art.94, art.96, art.97, art.105 si art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.41

"În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

-art.85

"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."*

-art.86

"(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspectii fiscale."

-art.94

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

-art.96

"(1) *Formele de inspecție fiscală sunt:*

a) *inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;*

b) *inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.*

(2) *Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale."*

-art.97

"(1) *În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:*

a) *controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;*

b) *controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.*

(2) *La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.*

-art.105

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

(3) *Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.[...]*

(9) *Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală."*

-art.105¹

"(1) *Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.*

(2) *Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

(3) *Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

(4) *La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod."*

-art.109

"(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de*

inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale."

Totodata, in conformitate cu Instructiunile de completare si utilizare a formularului "Proces verbal" aprobate prin O.M.F.P. nr.1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitate de inspectie fiscala:

1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.[...]

Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului."

Din cele prezentate rezulta ca impozitele, taxele , contributiile si alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc, in afara celor declarate de contribuabilii insisi, printr-un act administrativ fiscal care imbraca forma deciziei de impunere emisa de organul fiscal, cu rolul de a stabili, modifica sau stinge drepturile si obligatiile de natura fiscala dintre stat si contribuabilii respectivi. In cazul inspectiilor fiscale, ce au ca obiect verificarea corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, constatarile organelor de inspectie fiscala se consemneaza din punct de vedere factual si legal intr-un raport care sta la baza emiterii actelor administrativ fiscale sub forma deciziei de impunere, deciziei de nemodificarea bazei de impunere sau dispozitiei de masuri. Numai in situatia in care a fost emis unul din aceste acte administrativ fiscale, inspectia fiscala se considera realizata prin stabilirea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice contribuabil -stat pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa inspectiei, devenind aplicabil principiul unicitatii inspectiei fiscale din perspectiva dreptului contribuabililor la securitatea inspectiei fiscale.

In acelasi timp, procesul verbal intocmit cu prilejul controlului incrucisat nu are caracterul unui act administrativ fiscal intrucat nu stabileste, nu modifica si nu stinge raporturi juridice de natura fiscala dintre contribuabil si stat, acesta nefacand altceva decat sa consemneze o stare de fapt existenta la contribuabilul controlat.

Astfel procesul verbal, la care face referire societatea in contestatia formulata a fost incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -A.I.F. -Serviciul Control Financiar, cu prilejul inspectiei fiscale a SC M, unde organul de control a aplicat procedura "controlului incrucisat" prin verificarea documentelor acestui contribuabil in corelatiei cu cele detinute de alte persoane, in speta SC X, asa cum prevede art.97 alin.(1) lit.b) din Codul de procedura fiscala fiscala.Dovada ca procesul verbal nu are caracterul unui act administrativ fiscal, cu atat mai putin cu cat se incheie in urma unui control incrucisat la un alt contribuabil decat cel supus inspectiei fiscale, este si posibilitatea acordata organelor de inspectie fiscala de a face propuneri de programare a unei inspectii fiscale partiale sau generale la contribuabilul la care s-a efectuat controlul incrucisat asa cum reiese si din Instructiunile de completare si utilizare a formularului "Proces-verbal", aprobate prin O.M.F.P. nr.1304/2004.

Ca urmare , in speta nu poate fi vorba de incalcarea principiului unicitatii inspectiei fiscale reglementat de art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, deoarece inspectia fiscala pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, datorate de SC X pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014, a fost realizata de organele de inspectie fiscala o singura data, fiind consemnata din punct de vedere faptic si legal in Raportului de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, act administrativ fiscal ce a intrat in circuitul juridic si care a stabilit, modificat si a stins raporturile juridice dintre stat si societatea contestatoare pentru fiecare din obligatiile fiscale verificate din perioada supusa inspectie fiscale.

Prin urmare , motivul de nulitate a actului administrativ fiscal contestat invocat de contestatoare este neintemeiat, contestatia urmand a fi respinsa ca atare si pentru acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.46 din O.G.nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, motiv de nulitate a actului administrativ fiscal il reprezinta:

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

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului insa in speta nu este cazul.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul nu este reala iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost

respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

B) Fondul cauzei

1) In ceea ce priveste impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestate de societate;

a) Referitor la cheltuielile privind marfurile si materialele consumabile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, contestate de societate, mentionam:

D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu marfurile si materiale consumabile inregistrate in evidentele contabile ale SC X in baza facturilor emise de furnizorul SC M, in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor consemnate in aceste facturi.

In fapt, pe perioada 01.01.2010-31.12.2011, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal avand la baza facturile care au inscrise la rubrica furnizor SC M si anume:

-cheltuieli cu piese de schimb auto(Nissan si Iveco) inregistrate in evidentele contabile in contul 602"cheltuieli cu materialele consumabile" ;

-cheltuieli cu descarcarea de gestiune a marfii inregistrata in evidentele contabile in contul 607"Cheltuieli privind marfurile "; marfa descarcata din gestiune provenind din achizitiile efectuate de la furnizorul SC M ;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la furnizorul SC M au un caracter simulat si nu probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati, in conditiile in care din informatiile transmise de organele fiscale din cadrul DGFP -Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa, AJFP urmare efectuarii controlului incrucisat conform Procesului verbal, baza de date a ANAF si constatarilor proprii, a rezultat ca:

-furnizorul SC M, de la infiintare, nu functioneaza la sediul social declarat;

-furnizorul nu a depus raportari anuale si semestriale, pe baza de bilant, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394;

-actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria .

-in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza.

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M,nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia model D 394, diferentele nedecarate figurand in lista neconcordantelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata.

De asemenea, s-a constatat ca societatea nu detine documente care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) .

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in cauza, in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si in

temeiul prevederilor art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate cheltuielile cu piesele de schimb , inregistrate in contul 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" precum si cheltuielile privind marfurile reprezentand descarcarea din gestiune a marfurilor (lana) achizitionate de la furnizorul SC M, inregistrate in evidentele contabile in contul 607"Cheltuieli privind marfurile".

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite cu incalcarea prevederilor legislatiei nationale(art.11, art.19, art.20 alin.1 lit.c, art.145, art.146 si art.155 din Codul fiscal) precum si a legislatiei si jurisprudentei comunitare (art.167, art.167 Directiva privind TVA).

Societatea contestatoare invoca si principiul bunei credinte si sustine ca autoritatea fiscala este obligata sa dovedesca ca respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos iar atata timp cat nu se probeaza in mod obiectiv, acest lucru dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celeilalte parti implicate in sistemul de TVA.

Prin raportare la prevederile legale invocate societatea contestatoare considera ca pentru achizitiile efectuate de la SC M, sunt intrunite conditiile de deductibilitate a cheltuielilor din urmatoarele motive:

- ambele societati comerciale sunt inregistrate in scopuri de TVA;
- marfurile pentru care s-a cerut recunoasterea dreptului de deducere au fost vandute la preturi cu TVA astfel ca s-a dovedit interesului operatiunilor taxabile ale contestatorului dar si legatura dintre cheltuiala si veniturile obtinute;
- pentru achizitiile facute de la M detine factura fiscala emisa cu respectarea cerintelor impuse de art.155 din Codul fiscal.
- marfurile achizitionate se regasesc in registrul jurnal, au fost inscrise in declaratiile recapitulative si deconturile de TVA ale perioadei la care se refera.

In aceste conditii, societatea contestatoare sustine ca , prin nerecunoasterea dreptului de deducere a cheltuielilor si TVA aferenta facturilor in cauza, organele de inspectie fiscala incalca principiul legalitatii; faptul ca furnizorul marfurilor nu este de gasit si nu a inregistrat si declarat tranzactiile efectuate nu poate fi imputat beneficiarului marfurilor al carui comportament financiar-fiscal este impecabil.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21

"(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) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;"

Potrivit prevederilor legale, se retine ca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile efectuate pentru obtinerea de venituri in baza unor documente justificative prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune a bunurilor.

De asemenea, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se specifica:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

De asemenea, potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor in contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ iar documentele justificative înregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a înregistrat in evidentele contabile.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In anul 2010, in baza facturilor care au inscrisa la rubrica furnizor " SC M , SC X a achizitionat marfuri (lana diverse sortimente si piese de schimb auto) din care TVA pe care le-a înregistrat in evidentele contabile astfel:in contul 371"Marfuri" au fost înregistrate achizițiile de lana;in contul 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" au fost înregistrate achizițiile de piese de schimb auto(nissa si Iveco) .

Urmare descărcării de gestiune a marfurilor din contul 371"Marfuri" , societatea contestatoare in perioada 01.01.2010-31.12.2011, a înregistrat in contul 607"Cheltuieli privind marfurile" cheltuieli privind descărcarea de gestiune pe care le-a considerat ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anii 2010 si 2011.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu piesele de schimb auto, înregistrate in contul 602"Cheltuieli cu materiale consumabile" si cheltuielile cu descărcarea din gestiune a marfurilor ,înregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile" pe motiv ca achizițiile efectuate de la furnizorul SC M SRL au un caracter simulat si nu probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati.

Se retine ca, in cauza in speta, in vederea determinării stării de fapt fiscale si stabilirii realității tranzactiilor efectuate intre SC M , SC X, in temeiul art.7 si art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au utilizat informatiile si documentele prezentate de alte organe fiscale, informatiile din baza de date ANAF, documentele si informatiile prezentate de catre reprezentantul legal al societatii contestatoare si anume:

Din adresa, comunicata de catre DGFP -Activitatea de Inspectie Fiscala catre

AJFP, referitor la furnizorul SC M, a rezultat ca:

- societatea nu functioneaza , de la infiintare, la sediul social declarat;
- nu a depus raportari anuale si semestriale(bilant) declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrările din tara / D 394;
- actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria .
- in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza.

Din procesul verbal de control incheiat de catre organele fiscale din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de inspectie fiscala, urmare efectuării unui control incrucisat la SC X in vederea verificării realitatii operatiunilor economice derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC M in calitate de furnizor precum si in vederea verificării neconcordantelor din declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei cod 394 depuse de societate pe perioada 28.05.2007-31.12.2010, rezulta urmatoarele:

"SC X a achizitionat in perioada 01.07.2009-31.12.2010 de la SC M, lana merinos 2(lana nespalata) si piese de schimb auto pentru masinile firmei, in baza facturilor prezentate.

Din verificarile efectuate si nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- nu exista contracte pentru livrari de bunuri incheiate intre societatea verificata si SC M;
- transportul bunurilor achizitionate se face de catre furnizor (SC M) la depozitul de la punctul de lucru declarat al societatii verificate , ulterior acestea fiind vandute.

Din nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii rezulta ca persoana contactata in vederea derularii tranzactiilor cu SC M, este dl..., avand ca date de identificare inscrise pe facturi...

In ceea ce priveste faptul ca pe facturile de achizitii de la SC M, administratorul SC X apare ca delegat privind expeditia bunurilor, acesta a declarat in nota explicativa ca "in mod eronat a fost in scris numele meu ca si delegat privind expeditia bunurilor iar masinile inscrise in facturi nu sunt in proprietatea firmei si nici nu au facut obiectul inchirierii".

Din Procesul verbal, incheiat de organele de inspectie fiscala urmare a controlului inopinat efectuat la SC X, in vederea identificării tranzactiilor derulate intre SC X -in calitate de beneficiar si furnizorul SC M, rezulta ca:

- SC X a inregistrat in contabilitate in anul 2010, urmatoarele achizitii de bunuri:
 - in cont 371 "Marfuri" , in baza facturilor emise de SC M, SC X a inregistrat achizitii de lana de diverse tipuri/sortimente si TVA deductibila;
 - in cont 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile" - in baza facturilor emise de SC M, SC X a inregistrat cheltuieli cu piese de schimb auto si TVA deductibila (piese Nissan si piese Iveco);

Organele de inspectie fiscala au solicitat, prin adresa, Biroului Judetean de Schimb de Informatii din cadrul DGRFP lista neconcordantelor rezultate din aplicatia informatica D394 .

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia formular D 394,

diferentele nedeclarate figurand in lista neconcordanțelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata,

Din baza de date a ANAF s-a constatat ca furnizorul SC M SRL nu a depus declaratii de impozite si taxe (tva si impozit pe profit).

De asemenea, urmare a controlului s-a constatat ca societatea nu detine documente care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) de la-sediul furnizorului la sediul cumparatorului.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta ca la data incheierii actului de control , administratorul X era decedat, iar noul administrator -sotia vechiului administrator, nu a furnizat alte informatii sau documente care sa probeze realizarea in fapt a tranzactiilor -respectiv achizitia de piese auto si lana, sustinand doar ca acestea au fost vandute si achitate.

In conditiile in care s-a constatat ca furnizorul M nu a functionat niciodata la sediul social declarat, nu a depus raportari anuale si semestriale, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394, actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria , intre cele doua societati nu exista incheiate contracte pentru livrarile de bunuri iar SC X nu a prezentat documente prin care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) de la sediul furnizorului la sediul cumparatorului, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca tranzactiile efectuate intre M si SC X au un caracter simulat iar facturile emise nu au calitatea de document justificativ;in cauza in speta nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea si legalitatea tranzactiilor

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc , respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Ori, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care furnizorul de marfuri SC M nu au declarat prin declaratii fiscale- formular 100, decont de TVA- formular 300, declaratii informative -formular 394, livrarile de bunuri catre societatea contestatoare, astfel ca nici facturile in baza carora societatea contestatoare a inregistrat achizitiile de bunuri nu sunt in concordanta cu realitatea si prin urmare nu au calitatea de document justificativ.

In acest sens sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare

la data efectuării operațiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție într-o speta similară, în care furnizorii înscrși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA și această taxă nu a fost colectată la bugetul de stat se precizează:

“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Se mai reține de Înalta Curte de Casație și Justiție că notele de recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a marfurilor nu și proveniența acestora.”

Afirmatia societății contestatoare, potrivit căreia pentru achizițiile făcute de la M detine facturi fiscale emise cu respectarea cerințelor impuse de art.155 din Codul fiscal și că acestea au fost înregistrate în evidențele contabile, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauză nu au calitate de document justificat, fiind emise de un furnizor care nu a declarat operațiunile la organul fiscal, nu a funcționat niciodată la sediul declarat, asociații acestei societăți nu au putut fi contactați și nu s-a putut verifica proveniența marfii înscrise în aceste facturi.

La dosarul contestației, se află documente respectiv facturi care au înscrise la rubrica furnizor SC M, documente din care rezultă că marfurile achiziționate au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC X.

Prezentarea de facturi nu este suficientă pentru a demonstra realitatea operațiunilor în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauză sunt fictive, că furnizorul în cauză are comportament tip fantomă sau că nu a declarat operațiunile la organul fiscal teritorial.

Mai mult, analizând facturile existente la dosarul contestației se reține că acestea (majoritatea) au valori mai mici de 5.000 lei iar plata facturilor s-a făcut în numerar, conform chitanțelor țasate.

De asemenea, susținerea societății contestatoare potrivit căreia achizițiile efectuate de la SC M îndeplinesc condițiile de deductibilitate a cheltuielilor și TVA pe motiv că ambele societăți comerciale sunt înregistrate în scopuri de TVA; că marfurile pentru care s-a cerut recunoașterea dreptului de deducere au fost vândute și s-au obținut venituri nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu se probează cu documente realitatea și legalitatea tranzacțiilor realizate între cele două societăți și nu se face dovada provenienței marfii înregistrată în evidențele contabile ale societății.

În speta nu este reală afirmatia societății contestatoare, potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat principiul legalității deoarece din documentele existente la dosarul contestației se reține că, în cauză în speta au fost respectate dispozițiile legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului, organul de inspecție fiscală a apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stării de fapt fiscale, utilizând toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și a adoptat soluția admisă de lege;

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncaadrat operațiunile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor completate cu datele de identificare a furnizorului SC M și au respins la deductibilitate cheltuielile cu materiale consumabile și cheltuielile cu descarcarea de gestiune înregistrate în evidențele contabile

in baza acestor facturi, pe perioada 01.01.2010-31.12.2011.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) 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.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind 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 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.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

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

Iar potrivit art.7 din același act normativ

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

iar în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ se prevede că:

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

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

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, faptul că în cauză în speta nu se face dovada realității operațiunilor iar argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile cu materiale

consumabile si cheltuielile cu descarcarea de gestiune inregistrate in evidentele contabile, in baza facturilor care au inscrise la rubrica furnizor SC M.

b).Referitor la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, contestat de societate, mentionam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil precum si stabilirea suplimentara a impozitului pe profit , in conditiile in care prin contestatia formulata SC X nu aduce nicio motivatie in sustinerea cauzei.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si cheltuielile care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit contestat de societate.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca cheltuielile nedeductibile fiscal, se compun din:

-cheltuieli cu amenzi si penalitati inregistrate de societate in contul 6581, considerate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2010;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe anul 2011, pe motiv ca societatea a inregistrat amortizarea mijloacelor fixe si in perioada in care nu a desfasurat activitate;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in conditiile in care nu a desfasurat activitate in lunile februarie, martie, aprilie, noiembrie, decembrie 2011; astfel acestea au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe este nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- cheltuieli cu marfurile;

Urmare verificarii modului de inregistrare a veniturilor realizate din vanzari de marfuri si concomitent a modului de descarcare a gestiunii de marfuri , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in lunile iulie si august 2011, costul bunurilor vandute depaseste valoarea de vanzare a acestora si anume:

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor" :

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) :

-marfa vanduta cu factura:

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor" :

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) :

Organele de inspectie fiscala au considerat ca cheltuielile cu descarcarea de gestiune, reprezentand costul marfurilor scazute din gestiune si vandute la un pret inferior

pretului de achizitie, nu sunt aferente veniturilor realizate de societate; in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, considerate ca nedeductibile fiscal la calcul profitului impozabil pe anul 2012;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2012, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Avand in vedere, ca societatea nu a desfasurat activitate in lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie si noiembrie 2012, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe este nedeductibila fiscal; societatea a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe; in aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si diferenta reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe avand in vedere prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, considerate ca nedeductibile fiscal la calcul profitului impozabil pe anul 2013;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2013, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Avand in vedere, ca societatea nu a desfasurat activitate in lunile ianuarie, martie, aprilie, mai si iunie 2012, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe si au stabilit ca suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, este nedeductibila fiscal; societatea a considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe; in aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si diferenta reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe avand in vedere prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, considerate ca nedeductibile fiscal la calcul profitului impozabil pe anul 2014;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate suma reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe pe motiv ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe si in lunile(ianuarie, februarie, martie, aprilie) in care aceasta nu a desfasurat activitate, fiind incalcate astfel prevederile art.24 alin.(1) si alin.(2) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, societatea desi contesta Decizia de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, nu prezinta argumentele de fapt si de drept cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit contestat.

In aceste conditii, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În speța, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

“Contestatia poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, mai sus explicitate, societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio” principiul fiind consfintit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: “Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia “Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit cărora:

"(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 prevederile legale mai sus enunțate se reține că, contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă; se reține astfel că sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC X deși contestă suma reprezentând impozit pe profit stabilit de plată prin Decizia de impunere, 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 cu privire la cheltuielile, din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat în totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată din Decizia de impunere, se va respinge ca nemotivată contestația cu privire la aceste capete de cerere, 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 și pct.11.1 lit.b) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, mai sus enunțate.

c).În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere, contestată de societate:

Pe perioada 01.01.2010-31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit și a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate urmând respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, astfel:

-Pe anul 2010, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile; în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscală și au stabilit de plată o diferență de impozit pe profit;

-Pe anul 2011, urmând respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscală și au stabilit la 31.12.2011, ca pierdere fiscală față de pierderea fiscală netă stabilită de societate.

-Pe anul 2012, urmând respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscală și au stabilit la 31.12.2012 o pierdere fiscală cumulată, față de pierderea fiscală netă stabilită de societate.

-Pe anul 2013, urmând respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscală și au stabilit la 31.12.2013, o pierdere fiscală cumulată față de pierderea fiscală netă stabilită de societate.

-Pe anul 2014, urmând respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/pierderea fiscală

si au stabilit la 31.12.2014, profit impozabil pentru care societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe profit .

Prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile.. si ca nemotivata cu privire la cheltuielile...

La art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în 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 în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar conform art.17 din acelasi act normativ:

"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."

Avand in vedere ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între 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 fiscal iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile... si ca nemotivata cu privire la cheltuielile... , in cauza se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;"

si se va respinge contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit.. si ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit...

d).Referitor la dobanzile si penalitati de intarziere stabilite de plata prin Decizia de impunere, contestate de SC X, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca , pe perioada

25.01.2011-30.06.2015, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere, astfel:

-aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.01.2011-30.06.2015 dobanzi si penalitati de intarziere;

-aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.01.2015-30.06.2015 dobanzi si penalitati de intarziere ;

Accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

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

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 01.01.2011-28.02.2014

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

-pe perioada 01.03.2014-30.06.2015

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-art.120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 01.01.2011-30.06.2013

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

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

-pe perioada 01.07.2013-30.06.2015

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

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, ccontribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

In speta, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 01.01.2011-30.06.2015 asupra debitului reprezentand impozit pe profit de plata.

Prin prezenta decizie, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debitul.. si s-a respins ca nemotivata cu privire la debitul ...

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debitul.. si ca nemotivata cu privire la debitul.., potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia astfel:

-ca neintemeiata cu privire la dobanzile.. si penalitatile de intarziere.. aferente debitului..;

-ca nemotivata si cu privire la dobanzile.. si penalitatile de intarziere.., aferente debitului...

2.In ceea ce priveste TVA , dobanzi si penalitati de intarziere stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata de societate;

a).Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate mentionam:

D.G.R.F.este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise SC M, in conditiile in care s-a constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la furnizorul de bunuri si nu se probeaza realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate intre cele doua societati.

In fapt, pe perioada verificata, SC X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de bunuri din care TVA, in baza unor facturi provenind de la furnizorul SC M.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la furnizorul SC M au un caracter simulat si nu probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati, in conditiile in care din informatiile transmise de organele fiscale din cadrul DGFP -Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa, AJFP urmare efectuarii controlului incrucisat conform Procesului verbal, informatiile din baza de date a ANAF si constatarilor proprii, a rezultat ca:

-furnizorul SC M, de la infiintare, nu functioneaza la sediul social declarat;

-furnizorul nu a depus raportari anuale si semestriale, pe baza de bilant, declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394;

-actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria .

-in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici

operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza;

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M, nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia model D 394, diferentele nedecarate figurand in lista neconcordanțelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata;

De asemenea, s-a constatat ca societatea nu detine documente care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) de la sediul furnizorului la sediul cumparatorului. In cea mai mare parte pe facturile de achizitii figureaza la „numele delegatului” ...si numele administratorului X si la „ mijlocul de transport” -numerele ..

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in cauza, in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si in temeiul prevederilor art.134, art.134¹, art.134² art.145, art.146, art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de bunuri in conditiile in care achizitiile in cauza nu au fost justificate cu documente conform legii si mai mult nu s-a facut dovada realitatii operatiunii in conditiile in care furnizorul SC M nu a declarat bugetului de stat livrarile de bunuri efectuate catre SC X.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite cu incalcarea prevederilor legislatiei nationale(art.11, art.19, art.20 alin.1 lit.c, art.145, art.146 si art.155 din Codul fiscal) precum si a legislatiei si jurisprudentei comunitare (art.167, art.167 Directiva privind TVA).

Societatea contestatoare invoca si principiul bunei credinte si sustine ca autoritatea fiscala este obligata sa dovedesca ca respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos iar atata timp cat nu se probeaza in mod obiectiv, acest lucru dreptul de deducere nu poate fi refuzat, indiferent de comportamentul celeilalte parti implicate in sistemul de TVA.

Prin raportare la prevederile legale invocata, societatea contestatoare considera ca pentru achizitiile efectuate de la SC M, sunt intrunite conditiile de deductibilitate a TVA din urmatoarele motive:

- ambele societati comerciale sunt inregistrate in scopuri de TVA;
- marfurile pentru care s-a cerut recunoasterea dreptului de deducere au fost vandute la preturi cu TVA astfel ca s-a dovedit interesului operatiunilor taxabile ale contestatorului;
- pentru achizitiile facute de la M detine factura fiscala emisa cu respectarea cerintelor impuse de art.155 din Codul fiscal.
- marfurile achizitionate se regasesc in registrul jurnal, au fost inscrise in declaratiile recapitulative si deconturile de TVA ale perioadei la care se refera;

In aceste conditii, societatea contestatoare sustine ca , prin nerecunoarea dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor in cauza, organele de inspectie fiscala incalca principiul legalitatii; faptul ca furnizorul marfurilor nu este de gasit si nu a inregistrat si declarat tranzactiile efectuate nu poate fi imputat beneficiarului marfurilor al carui comportament financiar-fiscal este impecabil.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145 alin.(1) si alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile

legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

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

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Având în vedere prevederile legale incidente în speta se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Dupa cum am aratat si la pct.1 lit.a) "Impozit pe profit "din prezenta decizie, in anul

2010, in baza facturilor care au inscrisa la rubrica furnizor " SC M , SC X a achizitionat marfuri (lana diverse sortimente si piese de schimb auto) din care TVA, pe care le-a inregistrat in evidentele contabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca achizitiile efectuate de la furnizorul SC M au un caracter simulat si nu probeaza realitatea tranzactiilor desfasurate intre cele doua societati.

Se retine ca, in cauza in speta, in vederea determinarii starii de fapt fiscale si stabilirii realitatii tranzactiilor efectuate intre SC M , SC X, in temeiul art.7 si art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au utilizat informatiile si documentele prezentate de alte organe fiscale, informatiile din baza de date ANAF, documentele si informatiile prezentate de catre reprezentantul legal al societatii contestatoare si anume:

Din adresa, comunicata de catre DGFP catre AJFP S referitor la furnizorul SC M, a rezultat ca:

- societatea nu functioneaza , de la infiintare, la sediul social declarat;
- nu a depus raportari anuale si semestriale(bilant) declaratii de impozite si taxe , deconturi de TVA , declaratii recapitulative privind achizitiile /livrarile intracomunitare D 390 respectiv pentru achizitiile/livrarile din tara / D 394;
- actele contabile nu au fost gasite iar cei doi asociati nu au putut fi contactati avand domiciliul in Ungaria .
- in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse (ata, fermoare, lana de oaie , piese de schimb auto, aparate de sudura, etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale, intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza.

Din procesul verbal de control incheiat de catre organele fiscale din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, urmare efectuarii unui control incrucisat la SC X , in vederea verificarii realitatii operatiunilor economice derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC M in calitate de furnizor precum si in vederea verificarii neconcordantelor din declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei cod 394 depuse de societate pe perioada 28.05.2007-31.12.2010, rezulta ca:

"SC X a achizitionat de la SC M, lana merinos 2(lana nespalata) si piese de schimb auto pentru masinile firmei, in baza facturilor prezentate.

Din verificarile efectuate si nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca ;

- nu exista contracte pentru livrari de bunuri incheiate intre societatea verificata si SC M;
- transportul bunurilor achizitionate se face de catre furnizor (SC M) la depozitul de la punctul de lucru declarat al societatii , ulterior acestea fiind vandute.

Din nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii rezulta ca persoana contactata in vederea derularii tranzactiilor cu SC M, este..., avand ca date de identificare inscrise pe facturi

In ceea ce priveste faptul ca pe facturile de achizitii de la SC M, apare ca delegat privind expeditia bunurilor, acesta a declarat in nota explicativa ca "in mod eronat a fost inscris numele meu ca si delegat privind expeditia bunurilor iar masinile inscrise in facturi nu sunt in proprietatea firmei si nici nu au facut obiectul inchirierii".

Din Procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala urmare a controlului inopinat efectuat la SC X, in vederea identificarii tranzactiilor derulate intre SC X -in calitate de beneficiar si furnizorul SC M, rezulta urmatoarele:

SC X a inregistrat in contabilitate in anul 2010, urmatoarele achizitii de bunuri:

-in cont 371 "Marfuri" , in baza facturilor emise de SC M, SC X a inregistrat achizitii de lana de diverse tipuri/sortimente si TVA deductibila;

-in cont 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile" - in baza facturilor emise de SC M, SC X a inregistrat cheltuieli cu piese de schimb auto si TVA deductibila(piese Nissan si piese Iveco);

Organele de inspectie fiscala au solicitat, prin adresa, Biroului Judetean de Schimb de Informatii din cadrul DGRFP lista neconcordanțelor rezultate din aplicatia informatica D394 .

Urmare analizei efectuate in baza situatiei prezentate si a diagramei editata din aplicatia c-Lynx, organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorul SC M nu a declarat livrarile inscrise in facturile emise catre SC X in declaratia model D 394, diferentele nedecarate figurand in lista neconcordanțelor pe anul 2010 editata din aplicatia informatica mentionata,

Din baza de date a ANAF s-a constatat ca furnizorul SC M nu a depus declaratii de impozite si taxe (tva si impozit pe profit).

De asemenea, urmare a controlului s-a constatat ca societatea nu detine documente care sa probeze realizarea in fapt a transportului bunurilor (piese auto si lana) de la sediul furnizorului -sediul cumparatorului.In cea mai mare parte pe facturile de achizitii figureaza la „numele delegatului”.. Si administratorului X si la „ mijlocul de transport” -numerele :....

Din Raportul de inspectie fiscala nr..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta ca la data incheierii actului de control ,d-l. X era decedat, iar noul administrator -sotia vechiului administrator, nu a furnizat alte informatii sau documente care sa probeze realizarea in fapt a tranzactiilor -respectiv achizitia de piese auto si lana, sustinand doar ca acestea au fost vandute si achitate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, in solutionarea cauzei se retine ca, in speta nu se face dovada realitatii si legalitatii tranzactiilor desfasurate intre SC X si furnizorul SC M in conditiile in care furnizorul nu a declarat livrarile de bunuri efectuate catre societatea contestatoare, prin deconturi de TVA , declaratiile informative formular 394 si nu a putut fi verificat in legatura cu aceste operatiuni nefiind identificat la sediul declarate si totodata neputandu-se face dovada ca bunurile inscrise in facturile emise catre societatea contestatoare existau in patrimoniul societatii furnizoare in conditiile in care din adresa comunicata de D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie fiscala, reiese ca *"in numele societatii au fost emise facturi de livrare si chitante de incasare in numerar privind livrari de produse(ata, fermoare, lana de oaie, piese de schimb auto , aparate de sudura etc) fara ca aceste livrari sa aiba la baza documente reale intrucat nu au fost identificati agenti economici care sa livreze asemenea produse catre SC M si nici operatiuni intracomunitare cu produsele in cauza."*

In conditiile in care furnizorul de bunuri nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri catre SC X se retine ca, in cauza in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit, conform prevederilor art.134 din Codul fiscal .

Prin urmare, nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru SC X, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

Dupa cum am aratat si mai sus conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exigibilitatii taxei la furnizorii de bunuri.

In conditiile in care furnizorul de bunuri nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre SC X se poate considera ca facturile inregistrate in

evidentele contabile ale societatii contestatoare si in baza carora aceasta a dedus TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a prevazut ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

In acest sens, sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuării operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin urmare, in conditiile in care in cauza in speta s-a constatat ca exigibilitatea TVA si faptul generator nu au intervenit nici facturile in baza carora s-a inregistrat in evidentele contabile TVA nu au calitatea de document justificativ iar dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, in care furnizorii inscrise pe facturi nu au declarat operatiunile si nu au depus deconturi de TVA si aceasta taxa nu a fost colectata la bugetul de stat se precizeaza:

“In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Se mai retine de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca notele de receptie nu pot fi avute in vedere pentru deducerea cheltuielilor si TVA, intrucat acestea dovedesc doar intrarea in gestiune a marfurilor nu si provenienta acestora.”

Totodata, ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicării, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializării, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la

pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Or, in situatia de fapt, furnizorul SC M nu a colectat TVA, nu a declarat TVA prin Decont de TVA, nu a facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acest furnizor a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa -si deduca TVA, pe perioada verificata.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia ambele societati sunt inregistrate in scopuri de TVA si ca detine facturi emise cu respectarea cerintelor impuse de art.155 din Codul fiscal, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in speta nu s-a probat realitatea si legalitatea tranzactiilor realizate intre cele doua societati.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca furnizorii de marfurii nu au colectat, declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise catre SC X iar urmare a controalelor (inscrucisat, inopinat) efectuate nu s-a putut proba realitatea operatiunilor in conditiile in care furnizorul nu a functionat niciodata la sediul declarat iar asociatii nu au putut fi contactati.

Astfel, se poate considera ca facturile in cauza nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si totodata neifiind indeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

De asemenea, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia bunuri pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA au fost vandute si s-a colectat TVA, nu modifica situatia de fapt fiscala, aceasta neavand relevanta in analiza dreptului de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de furnizorul SC M, care nu au calitate de document justificativ in conditiile in care nu au fost inregistrate in evidentele contabile ale furnizorului in cauza.

Dupa cum am aratat si mai sus in cauza in speta, exigibilitatea TVA nu a intervenit la furnizorul in cauza, in conditiile in care nu a inregistrat in evidentele contabile facturile, nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta acestor facturi iar SC X nu avea dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi decat la momentul exhibitatii taxei conform prevederilor art.145 alin.(1) din Cod, mai sus enuntat.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie

destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operațiunile să fie reale.

Prin urmare organele de inspecție fiscală în mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispune:

“(1) 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.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind 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 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.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, a informațiilor înscrise în Procesele verbale de control (incrucisat și inopinat) întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul ANAF, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

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) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă(par.26 din hotărâre).În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept(par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrișă, 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 .

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea

dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare prin care sa probeze realitatea operatiunilor si sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscale.

In consecinta, in cauza in speta, faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit in conditiile in care furnizorul SC M nu a colectat, declarat si platit bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata inscrise in facturile emise catre SC X , ca facturile in cauza nu au calitatea de document justificativ si nu probeaza realitatea operatiunilor, se retine ca nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere si prin urmare SC X nu are dreptul la deducerea TVA inscrise in aceste facturi.

Avand in vedere prevederile legale invocate , documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala

b) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care, desi societatea contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin actul contestat , nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala, cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, au constatat ca in lunile iulie si august 2011, costul bunurilor vandute depaseste valoarea de vanzare a acestora si anume :

-marfa vanduta cu factura :

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor"

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) .

-marfa vanduta cu factura

a)valoarea fara TVA/cheltuieli inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind marfurile"

b)valare fara tva / venituri inregistrat in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor"

Diferenta neacoperita de venituri (a-b) .

În conformitate cu prevederile art.128, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta veniturilor , neinregistrate in evidentele contabile in lunile iulie și august 2011.

În contestatia formulata, societatea desi contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite de plata prin Decizia de impunere respectiv și TVA nu prezinta argumentele de fapt și de drept cu privire la TVA colectata suplimentar care a contribuit la stabilirea suplimentara a TVA contestata.

În aceste conditii, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt și de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt și de drept , precum și dovezile pe care se întemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Se retine ca, referitor la TVA, mai sus explicitata, societatea contestatoare nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege in apararea sa și nu a adus niciun argument care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala.

Incidente spetei sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificările și completările ulterioare , care stipuleaza:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de

fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio" principiul fiind consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."*

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

"(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 prevederile legale mai sus enunțate se retine că, contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă; se retine astfel că sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că X dă contestat TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere, nu aduce motive bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA colectată suplimentar.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și TVA stabilită suplimentar de plată din Decizia de impunere, va respinge ca nemotivată contestația cu privire la acest capăt de cerere, 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 și pct.11.1 lit.b) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, mai sus enunțate.

c)Referitor la TVA preluată în mod eronat de organul de inspecție fiscală în Decizia de impunere, contestată de societate, menționăm:

În fapt, din actele administrative fiscale contestate rezultă că pe perioada 01.01.2010-31.12.2014 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achizițiilor înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor care au înscris la rubrica furnizor "SC M și au colectat suplimentar TVA asupra valorii bunurilor vândute sub costul de achiziție

În Raportul de inspecție fiscală, pag.10, organele de inspecție fiscală specifică

faptul ca **"Total diferente TVA stabilite la control"(1+2) ...**

Din anexa 6 la Raportul de inspectie fiscala "Situatia diferentelor de TVA constatate la control si majorarilor si penalitatilor aferente " rezulta ca TVA stabilita suplimentar de plata..., iar dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate asupra TVA stabilita suplimentar de plata.

Insa, in Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au preluat la pct.2, 2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata", din eroare.

In conformitate cu prevederile art.48 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.

(3) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal."

Avand in vedere eroarea materiala din actul administrativ fiscal contestat cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, organul de solutionare a contestatiei va indrepta eroarea materiala si in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, citate anterior, va admite partial contestatia cu privire la TVA, reprezentand diferenta intre TVA stabilita suplimentar de plata si TVA., preluata in mod eronat in Decizia de impunere, contestata.

d)Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA, contestate de societate, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent TVA stabilita suplimentar de plata, au calculat, pe perioada 25.01.2011-30.06.2015, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate.

Potrivit prevederilor legale mai sus enumerate, se retine ca se datoreaza bugetului de stat ,dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si ca nemotivata cu privire la TVA, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia:

- ca neintemeiata cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra TVA .

-ca nemotivata cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra TVA;

Pentru considerentele retinute în continutul deciziei si în temeiul art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscala, republicata, cu

modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pentru suma totala, care se compune din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, pentru suma totala , care se compune din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA.

3. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X si anulara partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata ..

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.