



DECIZIA nr. 409/2012/ 25.02.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. S.R.L.
înregistrată sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de către S.C.S.R.L., str., nr. ap., jud., CUI RO....., asupra contestației înregistrată sub nr., formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS, comunicate petentei la data de potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei. Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata.

Suma contestată este de **lei**, compusă din:

- **lei**, reprezentând impozit pe profit;
- **lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- **lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **lei**, reprezentând impozit pe dividende;
- **lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe dividende;
- **lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A). În contestația înregistrată la D.G.F.P.sub nr. petenta solicită admiterea contestației, anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MS emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS și exonerarea contestatoarei de obligația achitării sumei totale de lei, invocând, referitor la nelegalitatea și netemeinicia actelor administrativ fiscale, faptul că, o caracteristică generală a acestor acte este aceea că organul de control și-a întemeiat cu prioritate susținerile pe constatările Gărzii Financiare și ale D.I.I.C.O.T. – Serviciul Teritorial și a dat eficiență juridică declarațiilor formulate de persoane lipsite de credibilitate, acestea aflându-se în stare de arest preventiv tocmai pentru infracțiuni economice, persoanele respective fiind administratori ai unor societăți „ fantomă”.

Prin contestație petenta susține următoarele:

1. Achiziția unor utilaje în valoare totală de ... lei + TVA (excavator pe șenile, cilindru compactor și autogreder) de la vânzătorul S.C. ... S.R.L. Gălești, în baza facturilor emise de aceasta din urmă nr. și nr.

Cu privire la faptul că, organul de control a apreciat că vânzătorul S.C. S.R.L. a întocmit în fals facturile menționate iar contestatoarea S.C. S.R.L. le-a acceptat și înregistrat în evidența sa contabilă cu valori fictive ale celor trei utilaje, cu scopul vădit de a prejudicia bugetul de stat și de a se justifica cheltuirea unor fonduri europene, petenta reclamă inspectorilor fiscali faptul că a omis să constate „**buna credință a contestatoarei**” care, în privința achiziției de utilaje a procedat perfect legal, parcurgând o procedură de selecție specifică și a recurs la realizarea selecției prin raportare la cea mai convenabilă ofertă din punct de vedere tehnico – economic, oferta societății ... SRL fiind acceptată ca fiind cea mai rentabilă.

Petenta subliniază faptul că împrejurarea că vânzătoarea S.C. ... S.R.L. ar fi emis în fals facturile în discuție, constituie un aspect imputabil în exclusivitate acesteia, contestatoarea neavând nicio legătură cu conduita fiscală a vânzătoarei.

În opinia petentei, faptul că organul de control a reținut că în documentele financiar contabile ale S.C. ... S.R.L. nu s-a găsit nicio reevaluare a acestor echipamente tehnologice livrate către S.C. ... S.R.L. la prețuri mult supraevaluate, nu are relevanță în speța analizată, contestatoarea neavând nicio culpă sub acest aspect. Achiziționarea utilajelor la un preț net inferior celui perceput ulterior contestatoarei este, considerată ca fiind, irelevant din perspectiva situației fiscale a S.C. ... S.R.L.

Concluzia petentei este aceea că utilajele au fost achiziționate la un preț similar celui practicat pe piața specifică acestor utilaje, însă organele de control nu au avut în vedere acest aspect, prin aceasta neexercitându-și „rolul activ” reglementat la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Prestarea unor servicii în valoare de ... lei + TVA (săpături cu buldoexcavatorul de către prestatorul S.C. ... S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr. 182/17.06.2011.

Petenta, susține că lucrările în discuție (săpături cu buldoexcavatorul) au fost efectiv realizate, existând documente justificative în acest sens – situații de lucrări și

fișele activității utilajului închiriat. În opinia sa „*simplele inadvertențe*” derivând din necompletarea unora dintre rubricile acestora nu sunt de natură a nega îndrituirea contestatoarei de a beneficia de regimul deductibilității fiscale în privința cheltuielilor ocazionate de aceste prestări de servicii.

În contestație se arată că pe de o parte organul de control admite că, potrivit contractului, prestatorul era ținut să asigure combustibilul necesar utilajului iar, pe de altă parte, îi impută contestatoarei faptul că în fișele activității buldoexcavatorului, la rubrica „*carburant*” nu apare trecută nicio cantitate de combustibil. Având în vedere termenii contractuali, societatea nu era interesată să aibă o evidență a consumului de combustibil atâta timp cât alimentarea utilajului cădea în sarcina prestatorului.

Referitor la reținerile organului de inspecție fiscală potrivit cărora în situațiile de lucrări nu se specifică unde ar fi fost prestate respectivele lucrări, petenta consideră că aceasta este: „*o simplă omisiune formală datorată volumului mare de activitate al contestatoarei care închiriază în mod frecvent diverse utilaje ...*”.

În susținerea afirmațiilor sale petenta a anexat contestației contractul de execuție de lucrări nr., încheiat între S.C. ... S.R.L. și Municipiul, precum și contractul de execuție nr. încheiat între contestatoare și S.C. S.R.L., cu precizarea că utilajul închiriat de S.C. ... S.R.L. a fost efectiv utilizat pentru executarea obligațiilor care îi incumbau prin raportare la aceste convenții. De asemenea, în contestație se mai precizează că locul prestării serviciilor și orice alte detalii legate de valorificarea utilajului pot fi oricând clarificate de către șeful de șantier care a supervizat lucrările prestate.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la evidențele contabile ale prestatorului S.C. ... S.R.L. care nu și-ar fi înregistrat mijloacele fixe, cheltuielile cu combustibilul sau cheltuielile cu personalul angajat, petenta reiterează faptul că aceste fapte îi sunt imputabile în exclusivitate prestatorului, fiind străine de voința și activitatea administratorului societății verificate.

3. În privința pretinsei deficiente derivând din contractul de prestări servicii perfectat de contestatoare cu S.C. S.R.L., în contestație se menționează că deși se recunoaște întocmirea de către contestatoare a documentelor justificative (contracte de execuție lucrări, situație de lucrări) nu i se recunoaște dreptul de a beneficia de regimul deductibilității fiscale în privința cheltuielilor cu prestările de serviciu.

De asemenea, în susținerea contestației, se precizează că S.C. ... S.R.L. a perfectat cu beneficiatul S.C. S.R.L. Contractul de execuție lucrări nr., tocmai în perioada în care a beneficiat de serviciile furnizate de S.C. S.R.L., acestea fiind necesare tocmai pentru realizarea obiectului contractului menționat. Concluzia petentei fiind aceea că realitatea prestațiilor poate fi oricând confirmată și de către șeful de șantier al contestatoarei.

4. În ceea ce privește achiziția mărfurilor de la S.C. S.R.L. petenta a precizat faptul că în mod eronat s-a reținut de către organul fiscal că: „*societatea nu a fost în măsură să justifice că mărfurile au fost achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice*”, inspectorii omițând a constata că mărfurile în discuție reprezintă utilaje de tipul celor utilizate de contestatoare în realizarea obiectului său de

activitate (lucrări de construcții). Astfel, petenta opinează că în nici un caz nu se poate susține neurmărirea vreunui scop specific realizării activității contestatoarei, iar împrejurarea că, inițial a fost achiziționat un anumit tip de utilaj care a fost înlocuit ulterior cu un alt model nu este de natură să schimbe situația fiscală a contestatoarei.

Ulterior, efortul financiar consistent ce a fost efectuat pentru achiziția acestor utilaje a generat un deficit al fluxului de numerar, astfel că societatea a optat pentru stornarea facturilor de achiziție, cu toate consecințele fiscale aferente, având în vedere și costurile pe care le-ar fi presupus în timp amortizarea respectivelor utilaje.

5. Petenta, susține că societatea contestatoare nu datorează suma de ... lei cu titlu de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, apreciind că prin simplu fapt al efectuării plăților către partenerii săi comerciali (... lei pentru achiziții de la S.C. ... S.R.L., ... lei pentru prestări servicii de către S.C. ... S.R.L. și, respectiv, ... lei pentru prestări servicii de către S.C. ... S.R.L.) ar fi ținută să achite și acest impozit.

În contestație, se stipulează că, potrivit acestui raționament, ar rezulta că o cheltuială suplimentară ce diminuează, în opinia organului de control, masa impozabilă presupune, repartizarea profitului sub forma dividendelor. Această ipoteză ignoră împrejurarea că obținerea profitului poate fi doar un deziderat și nu o certitudine și că, în ipoteza în care acesta ar fi fost obținut nu este obligatorie repartizarea sa cu titlu de dividende, acesta putând fi repartizat pentru fonduri de dezvoltare sau proiecte investiționale derulate de societate.

6. Petenta consideră că societatea nu datorează accesoriile aferente debitorilor stabilite cu ocazia controlului, întrucât, argumentele expuse prin contestație sunt de natură a proba netemeinicia și, implicit, inexistența creanței fiscale reținute în sarcina contestatoarei.

7. La acest punct din contestație, petenta indică faptul **că temeiul juridic al prezentei căi de atac** se completează cu dispozițiile art. 205 alin. 1-2, art. 206 și art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, norme juridice ce reglementează posibilitatea de contestare, forma și conținutul contestației, precum și termenul de depunere a acesteia.

În finalul contestației petenta concluzionează că se impune admiterea contestației.

B). Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

1). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 1) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.04.2010 – 31.03.2012 societatea verificată a derulat tranzacții cu S.C. ... S.R.L. având ca

obiect achiziții de utilaje.

Astfel, conform documentelor financiar-contabile ale societății, puse la dispoziție de dl., asociat unic și administrator al societății, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă mai multe facturi care au înscrise la rubrica furnizor numele societății amintite, valoarea totală a acestora fiind de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei. Valoarea achizițiilor în cauză a fost înregistrată în conturi de mijloace fixe

Din analiza documentelor prezentate la control și având în vedere și rezultatele instrumentărilor efectuate de reprezentanți ai Gărzii Financiare, precum și declarațiile date în fața organelor de cercetare penală de către persoanele fizice - reprezentanți legali ai societăților comerciale implicate în aceste tranzacții - organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru operațiunile înregistrate de S.C. ... S.R.L., vizând achizițiile de utilaje de la S.C. ... S.R.L. nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale, prețul de achiziție fiind supraevaluat.

În condițiile date, la control s-a stabilit că pentru suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea utilajelor achiziționate în condițiile prezentate anterior, unitatea nu poate beneficia de regimul deductibilității fiscale și au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%).

De asemenea, la control nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de utilaje de la S.C. ... S.R.L. în sumă de ... lei, acesta constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

2). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 2) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2) din raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ce are înscrisă la rubrica furnizor societatea ... S.R.L. prin care aceasta facturează prestări de servicii în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei. Valoarea serviciilor a fost înregistrată în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

La control, nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea serviciilor în cauză, în speță, organele de inspecție fiscală aplicând un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în cuantum de ... lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei (... lei x 16%).

De asemenea, în condițiile date, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de S.C. ... S.R.L.

3). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 3) și Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3) din raportul de inspecție fiscală

În lunile august și septembrie 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă factura nr. în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, respectiv, factura nr. în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei, având înscrise la rubrica furnizor S.C. S.R.L., cu sediul în loc. Jud. (actuala S.C. S.R.L.), documente prin care, această societate, facturează servicii către unitatea verificată.

Din analiza documentelor prezentate cu ocazia inspecției, organele de control au concluzionat că pentru serviciile în cauză nu a fost probată necesitatea și prestarea efectivă astfel că, societatea verificată, nu poate beneficia de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile respective. În condițiile date, suma de ... lei a fost inclusă în baza de impozitare și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei (..... x 16%).

De asemenea, nu a fost acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în cuantum de ... lei.

În timpul controlului, pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere/dobânzi în suma totală de ... lei și penalităților de întârziere în sumă de ... lei.

4). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 4) din raportul de inspecție fiscală.

La control s-a constatat că în lunile iulie și octombrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (cont 371 „Mărfuri”), contravaloarea a doua facturi emise de către S.C. S.R.L. în valoare totală de ... lei și T.V.A. deductibilă aferentă în sumă de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în acestea: „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437 și, respectiv, „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437.

Din instrumentările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri, iar societatea nu a fost în măsură să justifice că mărfurile au fost achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice.

În data 07.12.2011 cu factura seria nr., se stornează „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437, din factura seria MRDTGD nr.1006509/17.10.2011 și se înregistrează concomitent „sapa SMITH 8 ½” la aceeași valoare (... lei și TVA aferenta de).

Potrivit documentelor justificative prezentate la control a rezultat că achizițiile în cauză efectuate în lunile iulie, octombrie 2011, respectiv, decembrie 2011, au fost stornate în cursul lunii martie 2012. În condițiile date, în perioada iulie 2011 – martie 2012, unitatea a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), fapt pentru care datorează accesorii bugetare (dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere) în sumă de lei (... lei + ... lei).

Pentru TVA de plata, stabilită suplimentar de plată în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (..... lei x 15%) potrivit prevederilor art. 157 alin. (1), din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, coroborate cu art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

5). Cap. III „Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice” pct. 1,2,3) din raportul de inspecție fiscală

Organele de control au constatat că în perioada supusă verificării (01.01.2010 – 30.06.2012) S.C. ... S.R.L. a achitat către societățile S.C. ... S.R.L. și S.C.S.R.L. (actuală S.C. S.R.L.) suma totală de ... lei reprezentând contravaloarea unor

facturi care la rubrica furnizor au înscrisă denumirea societăților mai sus amintite, având ca obiect achiziții de utilaje și servicii, care, așa cum s-a arătat la capitolul privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, nu reflectă operațiuni reale, evidențierea lor în contabilitatea S.C. ... S.R.L. având ca și scop majorarea nejustificată a cheltuielilor, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor față de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor.

În situația dată, având în vedere prevederile legale de reglementare în materie, organele de control au reîncadrat tranzacțiile dintre societățile amintite și au tratat sumele în cauză drept dividende achitate, stabilind un impozit pe dividende suplimentar de plată în cuantum de ... lei (... lei /0,84 x 16%) și accesorii aferente acestuia în sumă de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere).

C). Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 1), Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 1) și Cap. III „Impozit pe veniturile distribuite persoanelor fizice” pct. 1) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, acțiunea de inspecție a fost inițiată urmare adresei Gărzii Financiare nr., având la baza Adresa nr. din 21.05 2012 emisa de D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial, prin care se solicita: „...să stabiliți urgent efectul fiscal cauzat bugetului de stat, aferent perioadei februarie 2011 - aprilie 2012, ca urmare a înregistrării în contabilitatea mai multor societăți în funcțiune/reale, cu sediul social pe raza județului ..., a unor facturi fiscale fictive, emise de cinci societăți de tip fantomă, respectiv S.C. ... S.R.L.i, S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. ”.

De asemenea în Adresa nr. se mai precizează că: „...în urma cercetărilor efectuate, respectiv din probele administrate, s-a stabilit că operațiunile înscrise în facturile fiscale în cauză, nu au fost efectuate în realitate, operațiunile având ca și scop încărcarea nejustificată a cheltuielilor societăților comerciale reale, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor fata de bugetul de stat și dobândirea de către reprezentanții acestora a lichidităților acestor firme, prin ridicarea în numerar, printr-un circuit financiar de spălare a banilor...”.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a informațiilor comunicate de către instituțiile la care s-a făcut referire mai sus, la control s-au stabilit unele deficiențe legate de relația societății verificate cu S.C. ... S.R.L.vizând achizițiile de utilaje, fiind reținute următoarele:

◆ S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă următoarele facturi fiscale având înscrise la rubrica furnizor, S.C. ... S.R.L.:

- factura nr. 000137/24.10.2011 reprezentând, conform specificațiilor înscrise în aceasta, contravaloare avans utilaje, în valoare de ... lei, cu TVA aferentă ... lei. Acest

avans utilaje a fost achitat de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L., prin instrumente bancare după cum urmează :

- la data de 24.10.2011 prin BCR, suma de ... lei;
- la data de 26.10.2011 prin Banca Transilvania, suma de ... lei;
- la data de 26.10.2011 prin BCR, suma de ... lei;
- la data de 27.10.2011 prin Raiffeisen Bank, suma de ... lei ;
- la data de 27.10.2011 prin BCR, suma de ... lei;
- la data de 28.10.2011 prin Raiffeisen Bank, suma de ... lei.

- factura nr. 000141/28.10.2011, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta, contravaloare excavator pe senile, un cilindru compactor, un autogreder și stornarea avansului facturat cu factura de avans nr. Valoarea totala a facturii nr. este de ... lei, iar prin stornarea avansului de ... lei, S.C. ... S.R.L. a mai achita prin Ordinul de plata nr. suma de ... lei.

◆ În data de s-a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. 15, prin care S.C. ... S.R.L. se obligă să vândă la S.C. ... S.R.L. un excavator pe senile, un cilindru compactor și un autogreder în valoare de ... lei și TVA aferent de ... lei.

S.C. ... S.R.L., ca urmare a obținerii acordului de principiu pentru finanțare de la Unitatea de Implementare a Schemei de Ajutor de Stat de Minimis a Ministerului Finanțelor Publice, instituită prin Hotărârea Guvernului nr. 1164/2007 cu modificările și completările ulterioare, a solicitat trei cereri de ofertă pentru achiziționarea celor trei echipamente (un excavator pe senile, un cilindru compactor și un autogreder). Cererile de oferta au fost făcute către: S.C. ... S.R.L., S.C. S.R.L. Tg. ... și S.C. S.R.L. Ungheni, modalitatea de selecție fiind: cea mai buna ofertă din punct de vedere tehnico-economic. Astfel oferta de preț făcută de S.C. ... S.R.L. a fost însușită de S.C. ... S.R.L., fiind cea mai rentabila dintre cele trei oferte.

◆ Urmare a verificărilor efectuate de către comisarii Gărzii Financiare la S.C. ... S.R.L., asupra documentelor avute la dispoziție, s-a constatat că S.C. ... S.R.L. a achiziționat cele trei echipamente (un excavator pe senile, un cilindru compactor și un autogreder) de la S.C. S.R.L., în baza facturii fiscale seria nr., valoarea acestei facturi fiind de ... lei și TVA aferent în sumă de ... lei. Din cele relatate de către comisari rezultă că atât factura fiscală a lui S.C. S.R.L. către S.C. ... S.R.L., cât și factura fiscală a lui S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. ..., au fost întocmite la aceeași data (28.10.2011). Potrivit celor înscrise în aceste facturi fiscale, S.C. ... S.R.L.:

- a cumpărat excavatorul pe senile cu suma de ... lei fără TVA de la S.C.S.R.L. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA ;

- a cumpărat cilindrul compactor cu suma de ... lei fără TVA de la S.C.S.R.L. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA ;

- a cumpărat autogrederul cu suma de ... lei fără TVA de la S.C. S.R.L. Tg. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA.

◆ Totodată, comisarii Gărzii Financiare au reținut că urmare controlului efectuat asupra documentelor financiar-contabile ale S.C. ... S.R.L., nu s-a găsit nici o

reevaluare a acestor echipamente tehnologice livrate concomitent către S.C. ... S.R.L. la preturi mult supraevaluate.

◆ Potrivit notei explicative dată în fața comisarilor Gărzii Financiare dl., administrator (în perioada tranzacției efectuate) la S.C. S.R.L., acesta a declarat că: „, ... la cererile lui ... de la S.C. ... S.R.L., împreună cu, am căutat prin intermediul relațiilor mele din Spania, trei utilaje ce se doreau a fi achiziționate de S.C. ... S.R.L. respectiv un excavator pe senile, un cilindru compactor și un autogreder. Între timp eu am primit de la (administrator la S.C. ... S.R.L.) aproximativ 50.000 euro bani destinați pentru aceasta achiziție, bani cu care m-am deplasat în Spania pentru a plăti utilajele. Din discuțiile cu ... am înțeles că dorea să-și înregistreze în firma o factură de aproximativ 100.000 - 120.000 euro, pentru a justifica cheltuiala unor fonduri europene și întrucât valoarea de achiziție a acestor utilaje era la aproximativ jumătate de preț, mi-a cerut ca acestea să fie achiziționate din Spania pe S.C. S.R.L. Conform înțelegerii dintre persoanele mai sus menționate eu am facturat utilajele către S.C. ... S.R.L., care le-a facturat la un preț de aproximativ patru ori mai mare către S.C. ... S.R.L., pentru justificarea cheltuielilor nerambursabile”.

De asemenea, administratorul S.C. S.R.L., a mai declarat că: „, ... pentru a fi compensată suma pe care eu trebuia să o achit drept TVA pentru vânzarea către S.C. ... S.R.L. a acestor utilaje, conform înțelegerii avute, S.C. ... S.R.L. mi-a facturat marfa ce nu am văzut-o niciodată la o valoare mai mare decât valoarea utilajelor vândute de mine, iar pentru diferența de valoare dintre cele două facturi am virat acea suma de bani în conturile S.C. ... S.R.L., după care, Radu Vasile mi-a restituit suma virată de mine”.

Totodată, dl., administrator (în perioada tranzacției efectuate) la S.C. S.R.L., a mai declarat în fața organelor de cercetare penală ca: „, ... toate aceste tranzacții s-au făcut în baza înțelegerii cu și ... și că plata bunurilor cumpărate din Spania pentru S.C. ... S.R.L. a fost făcută prin viramente bancare în euro pentru suma de 13.000 euro, conform celor trei facturi emise de furnizorii spanioli, cu bani pe care i-a încasat de la S.C. ... S.R.L.”

Dl. a declarat în fața organelor de cercetare penală, în ceea ce privește relația cu S.C. ... S.R.L., că la cererea lui ..., pentru ca acesta să-și încarce cheltuielile în contabilitate, s-a stabilit ca S.C. ... S.R.L. să emită o factura la un preț aproximativ dublu decât valoarea de achiziție a utilajelor.

De asemenea dl. a declarat că: „, ... din câte rețin, valoarea reală a utilajelor a fost de aproximativ ... lei, iar factura emisa de ... către S.C. ... S.R.L a fost de aproximativ ... lei, diferența de ... lei fiind ridicată în numerar de și restituită lui ... conform înțelegerii avute cu acesta”. În legătură cu restul tranzacțiilor între S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. dl. a declarat că: „, ...știe de la Radu Vasile ca s-a înțeles cu ... Adrian să emită o serie de facturi fictive, în valoare de aproximativ ... lei pentru prestări servicii neefectuate, respectiv pentru marfa inexistentă”.

Dl., împuternicit legal al S.C. ... S.R.L., a declarat în fața organelor de cercetare penală că nu își aduce aminte cu exactitate care a fost de fapt operațiunea, dacă S.C. ... S.R.L. a achiziționat aceste utilaje de la S.C. S.R.L. și ce s-a întâmplat cu banii virăți de S.C. ... S.R.L. De asemenea mai declară că i-a dat lui ...

Adrian, o dată sau de două ori, sume de bani mai mici pe care nu și le amintește, după viramentele făcute de către S.C. ... S.R.L .

♦ Conform Extraselor de cont puse la dispoziție de administratorul S.C. ... S.R.L., rezultă că acesta a efectuat plata contravalorii echipamentelor tehnologice în conturile bancare ale S.C. ... S.R.L.

♦ Astfel, urmare verificării documentelor avute la dispoziție, aparținând S.C. ... S.R.L. organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în data de 24.10.2011, conform extrasului de cont BCR, S.C. ... S.R.L. a încasat sumă de ... lei de la S.C. ... S.R.L. Tg. ... reprezentând contravaloarea facturii nr., tranzacția având loc la ora 13,55. Din aceasta sumă, la ora 15,28 S.C. ... S.R.L. a efectuat o plată de ... lei către S.C. S.R.L., iar restul de ... lei a fost ridicat în numerar de numitul așa cum rezultă din extrasul de cont .

- în data de 26.10.2011, conform extrasului de cont BCR, S.C. ... S.R.L. încasează suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. Tg. ... reprezentând contravaloarea facturii nr. 137/24.10.2011, tranzacția având loc la ora 10,12. Întreaga sumă de bani a fost ridicată în numerar de numitul Radu Vasile la ora 10,51 conform aceluiași extras de cont.

- tot la data de 26.10.2011, conform extrasului de cont BCR(anexa 14), SC ... SRL încasează suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. Tg. ... reprezentând contravaloarea facturii nr. 137/24.10.2011, tranzacția având loc la ora 13,29. În aceeași zi, la ora 14,14 S.C. ... S.R.L. efectuează o plată de ... lei către S.C. S.R.L., conform aceluiași extras de cont.

- în data de 27.10.2011, conform extrasului de cont BCR, S.C. ... S.R.L. încasează suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. reprezentând contravaloarea facturii nr. 137/24.10.2011, tranzacția având loc la ora 15,59. În aceeași zi, la ora 17,12 dl. a ridicat în numerar suma de ... lei (fiind reținut comisionul de ... lei), conform aceluiași extras de cont.

- în data de 27.10.2011, conform extrasului de cont Reiffeisen Bank, S.C. ... S.R.L. a încasat suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. reprezentând contravaloarea facturii nr. 137/24.10.2011. În aceeași zi, dl. a ridicat în numerar suma de ... lei (diferența constituind comisioanele de retragere).

- în data de 28.10.2011, conform extrasului de cont Reiffeisen Bank, S.C. ... SRL încasat suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. reprezentând contravaloarea facturii nr. În aceeași zi aceasta suma a fost plătită către S.C. S.R.L.

- în data de 28.10.2011, conform extrasului de cont Banca Transilvania, S.C. ... S.R.L. încasează suma de ... lei de la S.C. ... S.R.L. Tg. ... reprezentând contravaloarea facturii nr. 141/28.10.2011. În aceeași zi, dl. ridică în numerar suma de ... lei, iar cu suma de ... lei s-a efectuat plata către S.C. S.R.L., conform aceluiași extras de cont.

Conform celor prezentate mai sus rezulta că din suma de ... lei, achitați de S.C. ... S.R.L. în conturile bancare ale S.C. ... S.R.L. (suma care ar reprezenta contravaloarea celor trei utilaje tehnologice care au fost achiziționate), reprezentantul S.C. ... S.R.L. a ridicat în numerar suma de ... lei, diferența fiind utilizată la plata unor furnizori printre care și S.C. S.R.L. acestuia achitându-i suma de ... lei.

Așa cum s-a redat mai sus, dl. a declarat în fața organelor de cercetare penală ca valoarea reală a utilajelor a fost aproximativ ... lei (aproximativ 50.000 euro, cu care dl. administrator la S.C. S.R.L. a declarat ca a fost plecat în Spania pentru a cumpăra utilaje), factura emisă de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. a fost de aproximativ ... lei, diferența de ... lei fiind ridicată în numerar de dl. (suma exactă fiind de ... lei) și restituită lui ... Adrian conform înțelegerii cu acesta. De asemenea și dl., împuternicit legal al S.C. ... S.R.L, a declarat în fața organelor de cercetare penală că i-a dat lui, o dată sau de două ori, sume de bani după viramentele făcute de către S.C. ... S.R.L.

◆ Astfel, luând în considerare cele declarate în fața organelor de cercetare penală de către persoanele fizice - reprezentanți legali ai societăților comerciale implicate în această tranzacție, organele de inspecție fiscală au concluzionat că singurul document care atestă valoarea reală a celor trei utilaje tehnologice este factura fiscală nr. 10015/28.10.2011 și că S.C. ... S.R.L. a întocmit în fals iar S.C. ... S.R.L. a acceptat și înregistrat în evidența financiar-contabilă facturile fiscale nr. 137/24.10.2011 și nr. 141/28.10.2011, cu valori fictive ale celor trei echipamente tehnologice.

Motivația acestui fapt îl constituie majorarea nejustificată a cheltuielilor S.C. ... S.R.L. cu scopul vădit de a prejudicia bugetul de stat și de a se justifica cheltuirea unor fonduri europene potrivit declarațiilor persoanelor fizice date în fața organelor de cercetare penală.

◆ De asemenea, S.C. ... S.R.L. și-a diminuat baza impozabilă cu suma de ... lei, cu diferența dintre amortizarea calculată de societate în mod eronat la valoarea fictivă a utilajelor și amortizarea calculată de organul de control asupra valorii reale a utilajelor (... lei – ... lei = ... lei).

◆ Organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale și au apreciat că, în speță, sunt aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, conform căruia: *„beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”*.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în cadrul perioadei verificate vizând impozitul pe profit (până la 31.03.2012), unitatea a înregistrat ca fiind cheltuieli deductibile fiscal suma de ... lei din suma totală de ... lei (înregistrată la data de 30.04.2012) reprezentând diferența dintre amortizarea calculată de societate în mod eronat la valoarea fictivă a utilajelor și amortizarea calculată de organul de control asupra valorii reale a utilajelor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%), reținând că, prin înregistrarea în evidența financiar-contabilă a facturilor fiscale nr. 137/24.10.2011 și

nr. 141/28.10.2011, întocmite în fals așa după cum s-a redat mai sus, S.C. ... S.R.L. a dedus nejustificat TVA în valoare de ... lei, sumă ce a fost stabilită ca obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Întrucât, unitatea verificată a efectuat plăți în valoare de ... lei, reprezentând contravaloarea unor facturi fictive, organele de inspecție fiscală au procedat și la stabilirea unui impozit pe dividende suplimentar în cuantum de ... lei (... lei /0,84 x 16%).

În contestația formulată, petenta menționează, cu privire la faptul că, organul de control a apreciat că vânzătorul S.C.S.R.L. a întocmit în fals facturile menționate iar contestatoarea S.C. ... S.R.L. le-a acceptat și înregistrat în evidența sa contabilă cu valori fictive ale celor trei utilaje, cu scopul vădit de a prejudicia bugetul de stat și de a se justifica cheltuirea unor fonduri europene, petenta reclamă inspectorilor fiscali faptul că a omis să constate „*buna credință a contestatoarei*” care, în privința achiziției de utilaje a procedat perfect legal, parcurgând o procedură de selecție specifică și a recurs la realizarea selecției prin raportare la cea mai convenabilă ofertă din punct de vedere tehnico – economic, oferta societății ... SRL fiind acceptată ca fiind cea mai rentabilă.

Petenta subliniază faptul că împrejurarea că vânzătoarea S.C. ... S.R.L. ar fi emis în fals facturile în cauză, constituie un aspect imputabil în exclusivitate acesteia, contestatoarea neavând nicio legătură cu conduita fiscală a vânzătoarei.

În opinia petentei, faptul că organul de control a reținut că în documentele financiar contabile ale S.C. ... S.R.L. nu s-a găsit nicio reevaluare a acestor echipamente tehnologice livrate către S.C. ... S.R.L. la prețuri mult supraevaluate, nu are relevanță în speța analizată, contestatoarea neavând nicio culpă sub acest aspect.

Achiziționarea de către S.C. ... S.R.L. a utilajelor la un preț net inferior celui perceput ulterior contestatoarei este, considerată ca fiind, irelevant din perspectiva situației fiscale a S.C. ... S.R.L.

Concluzia petentei este aceea că utilajele au fost achiziționate la un preț similar celui practicat pe piața specifică acestor utilaje, însă organele de control nu au avut în vedere acest aspect, prin aceasta neexercitându-și „*rolul activ*” reglementat la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:
„*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”.

- art. 11 alin. (1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„*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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile... ”

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

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

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

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

Așa cum rezultă din textele de lege anterior citate, organele de inspecție fiscală pot aprecia relevanța stării de fapt fiscale constatate la contribuabilul verificat asupra situației fiscale a acestuia și pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Aceste atribute ale inspecției fiscale au stat la baza analizei operațiunilor derulate de societatea verificată și la stabilirea influențelor fiscale ce decurg din aceasta.

La control s-a avut în vedere întregul lanț operațional parcurs de la intrarea în țară a utilajelor ce fac obiectul tranzacțiilor analizate și până la înregistrarea lor în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. Astfel, potrivit celor reținute de organele de inspecție fiscală, utilajele în cauză au fost achiziționate din Spania de către S.C.S.R.L. în baza a trei facturi emise de furnizorii spanioli, valoarea acestora fiind achitată prin virament bancar în euro pentru suma de 13.000 euro, banii fiind încasați de la S.C. ... S.R.L. Ulterior, S.C. S.R.L. a facturat utilajele către S.C. ... S.R.L. – factura seria MSIND nr. 10015/28.10.2011 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei.

În aceeași dată (28.10.2011) S.C. ... S.R.L. a emis factura nr. 000141/28.10.2011, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta, contravaloare excavator pe șenile, cilindru compactor, autogreder, în valoare totală de ... lei (inclusiv TVA).

În baza documentelor înregistrate în contabilitatea S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L., organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. ... S.R.L.:

- a cumpărat excavatorul pe șenile cu suma de ... lei fără TVA de la S.C. S.R.L. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA ;

- a cumpărat cilindrul compactor cu suma de ... lei fără TVA de la S.C.S.R.L. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA ;

- a cumpărat autogrederul cu suma de ... lei fără TVA de la S.C.S.R.L. și l-a vândut în aceeași zi la S.C. ... S.R.L. cu prețul de ... lei fără TVA.

În cazul S.C. ... S.R.L., diferența totală dintre prețul de achiziție și cel de livrare pentru utilajele ce fac obiectul tranzacției este de ... lei (... lei – ... lei). Referitor la creșterea de valoare de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut că, potrivit celor constatate de către comisarii Gărzii Financiare, în documentele financiar-contabile ale S.C. ... S.R.L. nu s-a identificat nici o reevaluare a echipamentelor tehnologice achiziționate de la S.C. S.R.L. Tg. ... și livrate către S.C. ... S.R.L. Tg. ..., care să justifice creșterea de valoare a utilajelor respective.

În contestație, petenta menționează că reținerea organelor de inspecție fiscală, cu privire la această creștere de valoare, nu are relevanță în speța analizată întrucât, în opinia sa, contestatoarea nu are nici o culpă sub acest aspect. Achiziționarea utilajelor la un preț net inferior celui perceput ulterior este considerată ca fiind irelevant din perspectiva situației fiscale a S.C. ... S.R.L.

Față de susținerea din contestație, potrivit căreia, petenta consideră că utilajele au fost achiziționate la un preț similar celui practicat pe piața specifică acestor utilaje, se reține că, deși, petenta susține că achiziția s-a realizat la un preț similar celui practicat pe piață, aceasta omite faptul că achiziția de către S.C. ... S.R.L. s-a realizat la valoarea de ... lei, în aceeași zi în care S.C. ... S.R.L. a achiziționat utilajele de la S.C. S.R.L. la prețul de ... lei, mai mult, firmele implicate în tranzacții sunt firme situate pe teritoriul României (aceiași județ) aceleași utilaje fiind tranzacționate (în aceeași zi), însă prețurile diferă semnificativ (diferența este de ... lei).

Totodată, în soluționarea contestației, este de reținut și faptul că afirmațiile petentei nu sunt susținute cu documente justificative și temeiuri de drept aplicabile speței analizate, spre exemplificare, petenta nu prezintă în susținere prețurile practicate pe piață de alte societăți în tranzacționarea unor utilaje de tipul celor în cauză ci se rezumă doar la a afirma că valoarea utilajelor achiziționate se încadrează în prețurile pieții.

În opinia petentei organul fiscal a omis să constate „*buna credință a contestatoarei*”, care a procedat perfect legal, parcurgând o procedură de selecție specifică prin solicitarea unor cereri de ofertă la trei societăți: S.C.S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. ... S.R.L., criteriul urmărit fiind oferta cea convenabilă din punct de vedere tehnico economic. Afirmațiile petentei nu sunt însă susținute cu documente justificative, petenta nu a depus la dosarul contestației nici un document care să demonstreze că cele menționate în contestație corespund realității (nu au fost prezentate ofertele celor trei societăți, caracteristicile tehnico-economice urmărite în selectarea ofertei,etc.).

Având în vedere documentele financiar contabile prezentate la control, instrumentările și concluziile organelor de cercetare din cadrul D.I.I.C.O.T. - Serviciul Teritorial și ale organelor de control din cadrul Gărzii Financiare, organele fiscale au concluzionat că, în speță, pentru operațiunile înregistrate nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește proveniența bunurilor achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul ca operațiunile înregistrate nu sunt reale.

Din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală au concluzionat că înregistrarea achizițiilor de utilaje la un preț supraevaluat a determinat majorarea nejustificată a cheltuielilor de exploatare, situație în care suma de ... lei a fost inclusă în

baza impozabilă aferentă impozitului pe profit pentru trim. IV 2011 și trim. I 2012 și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Afirmațiile petentei din contestația formulată nu sunt susținute documentar astfel, atașat contestației nefiind prezentat nici un document care să constituie probă suplimentară față de cele prezentate la control, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că, susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatările organelor de control redate în actele atacate, se reține că, în mod legal, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în contul 6811, ca urmare a supraevaluării prețului de achiziție a utilajelor.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de control privind impozitului pe profit.

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și constatările prezentate referitoare la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei, TVA aferentă prețului de achiziție a utilajelor înregistrat de S.C. ... S.R.L. – ... lei TVA aferentă prețului de achiziție înregistrat de S.C. ... S.R.L.).

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia emiterea de către S.C. ... S.R.L. în fals a facturilor în discuție, constituie un aspect imputabil în exclusivitate acesteia, societatea S.C. ... S.R.L. neavând nici o legătură cu conduita fiscală a vânzătoarei, organele de inspecție fiscală au reținut că, în speță, sunt incidente prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, conform căruia: „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de utilaje.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în speță sunt incidente prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de control privind impozitului pe profit, precum și ale:

- art. 7 pct. 12 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează: „*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

- *suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;*

- *suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.*

- art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:
„*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor”.*

Organele de inspecție fiscală au reținut în actele atacate că, din cercetările efectuate de organele de urmărire penală a rezultat cu certitudine faptul că societăți de tip fantomă au fost folosite doar pentru realizarea de activități infracționale de către membrii grupului infracțional cercetat. În situația dată, s-a concluzionat că suma de ... lei, achitată de către S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. nu se referă la tranzacții reale ci la operațiuni fictive (având în vedere că facturile a căror valoare a fost achitată sunt fictive), aceste plăți fiind efectuate în scopul personal al administratorului, respectiv asociatul unic al societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a efectua plăți în valoare de ... lei pentru facturi fictive și au asimilat aceste plăți dividendelor stabilind un impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală se reține că, în mod legal, acestea au procedat la stabilirea impozitului pe dividende pentru plățile efectuate de societate.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei.

2). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 2), Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 2) și Cap. III „Impozit pe veniturile distribuite persoanelor fizice” pct. 2) din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, în data de 30.11.2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă factura nr. 244/30.11.2011 emisă de S.C. ... S.R.L., prin care aceasta facturează prestări servicii în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei. Aceste prestări de servicii figurează că ar fi fost efectuate de S.C. ... S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr. 182/17.06.2011, obiectul contractului reprezentând prestări servicii cu buldoexcavatorul, durata contractului fiind de 6 luni, activitatea începând la data de 01.07.2011 până la 31.12.2011.

Cu privire la serviciile înregistrate în cauză organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

♦ La contractul de prestări servicii în cauză sunt atașate: „Situția de lucrări nr. 1/30.11.2011” și fișele activității buldoexcavatorului pentru perioada iulie – noiembrie 2011. În situația de lucrări nr. 1/30.11.2011 nu se specifică unde anume au fost efectuate aceste servicii. Conform capitolului 5 „Obligațiile prestatorului”, punctul 5.1 și 5.5 din contractul de prestări servicii nr. 182/17.06.2011, prestatorul este obligat: „să asigure combustibilul necesar utilajului ... să pună la dispoziția beneficiarului utilajul solicitat...”. Conform fișelor activității buldoexcavatorului la rubrica carburant nu apare trecuta nici o cantitate de combustibil (carburant) care a fost utilizată în prestația de serviciu.

♦ Urmare a verificărilor efectuate de către comisarii Gărzii Financiare la S.C. ... S.R.L., asupra documentelor avute la dispoziție, s-au constatat următoarele:

- conform situației activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la data de 30.06.2011, înregistrată la A.F.P. Tg. ... sub nr. 1871/12.08.2011, S.C. ... S.R.L. nu deține active immobilizate (immobilizări necorporale, immobilizări corporale sau immobilizări financiare);

- conform Balanțelor de verificare din lunile iunie, iulie și august 2011 S.C. ... S.R.L. nu are înregistrate mijloace fixe, cheltuieli cu combustibil și nici cheltuieli cu personal angajat.

♦ Prin Adresa nr. 121902/07.06.2012 Garda Financiară a solicitat informații Inspectoratului Teritorial de Munca dacă S.C. ... S.R.L. figurează cu contracte individuale de muncă în perioada februarie 2011- aprilie 2012. Conform Adresei nr. 28/08.06.2012 a I.T.M., S.C. ... S.R.L. nu figurează în baza de date organizată la nivelul Inspecției Muncii cu contracte individuale de muncă pentru perioada februarie 2011- aprilie 2012.

♦ Dl. administrator al S.C. ... S.R.L. a declarat în fața organelor de

cercetare penala ca: „...toate facturile emise de S.C. ... S.R.L., având ca obiect prestarea de servicii către alte societăți comerciale, erau fictive, aceste facturi false fiind emise din proprie inițiativă de ”. De asemenea, dl. declara că știe de la că s-a înțeles cu ... ca S.C. ... S.R.L. să emită o serie de facturi fictive, în valoare de aproximativ ... lei, pentru prestări servicii neefectuate, respectiv, pentru marfă inexistentă.

Contravaloarea facturii fiscale, nr. 244/30.11.2011, a fost achitată prin banca de S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L.

Având în vedere toate cele prezentate mai sus, organele de control au concluzionat că administratorul S.C. ... S.R.L. dl. ... a înregistrat cu buna știință factura fiscală nr. 244/30.11.2011, întocmită în fals, pentru majorarea nejustificată a cheltuielilor.

Întrucât, pentru operațiunile înregistrate nu s-a putut demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește serviciile achiziționate, deoarece ca urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale, la control s-a stabilit că unitatea a diminuat nejustificat baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei (... lei x 16%).

Totodată, având în vedere cele redate anterior, organele de inspecție fiscală au concluzionat că S.C. ... S.R.L. a dedus nejustificat TVA aferentă acestei facturi în suma de ... lei, suma în cauză constituindu-se în obligație suplimentară de plată la bugetul de stat.

Întrucât, unitatea verificată a efectuat plăți în valoare de ... lei, reprezentând contravaloarea unor facturi fictive, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe dividende suplimentar în cuantum de ... lei (... lei /0,84 x 16%).

În contestația formulată petenta susține că lucrările în cauză (săpături cu buldoexcavatorul) au fost efectiv realizate, existând documente justificative în acest sens – situații de lucrări și fișele activității utilajului închiriat. În opinia sa „*simplele inadvertențe*” derivând din necompletarea unora dintre rubricile acestora nu sunt de natură a nega îndrituirea contestatoarei de a beneficia de regimul deductibilității fiscale în privința cheltuielilor ocazionate de aceste prestări de servicii.

În contestație se arată că organul de control pe de o parte admite că, potrivit contractului, prestatorul era ținut să asigure combustibilul necesar utilajului iar, pe de altă parte, îi impută contestatoarei faptul că în fișele activității buldoexcavatorului, la rubrica „*carburant*” nu apare trecută nicio cantitate de combustibil. Având în vedere termenii contractuali, societatea nu era interesată să aibă o evidență a consumului de combustibil atâta timp cât alimentarea utilajului cădea în sarcina prestatorului.

Referitor la reținerile organului de inspecție fiscală potrivit cărora în situațiile de lucrări nu se specifică unde ar fi fost prestate respectivele lucrări, petenta consideră că aceasta este: „*o simplă omisiune formală datorată volumului mare de activitate al contestatoarei care închiriază în mod frecvent diverse utilaje ...*”.

În susținerea afirmațiilor sale petenta a anexat contestației contractul de execuție de lucrări nr. 144/25.05.2011, încheiat între S.C. ... S.R.L. și Municipiul, precum și contractul de execuție nr. 1045/29.08.2011 încheiat între contestatoare și S.C.

S.R.L., cu precizarea că utilajul închiriat de S.C. ... S.R.L. a fost efectiv utilizat pentru executarea obligațiilor care îi incumbau prin raportare la aceste convenții. De asemenea, în contestație se mai precizează că locul prestării serviciilor și orice alte detalii legate de valorificarea utilajului pot fi oricând clarificate de către șeful de șantier care a supervizat lucrările prestate.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la evidențele contabile ale prestatorului S.C. ... S.R.L. care nu și-ar fi înregistrat mijloacele fixe, cheltuielile cu combustibilul sau cheltuielile cu personalul angajat, petenta reiterează faptul că aceste fapte îi sunt imputabile în exclusivitate prestatorului, fiind străine de voința și activitatea administratorului societății verificate.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează: „*cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor*”.

- art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia: „*cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau **alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte*”;

- pct. 48. din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se menționează:

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

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

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

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în speță și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- S.C. ... S.R.L. a facturat către S.C. ... S.R.L. prestări de servicii în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei – factura nr. 244/30.11.2011, sumă înregistrată de contribuabilul verificat pe cheltuieli, cu aplicare unui tratament de deductibilitate fiscală;

- potrivit prevederile legale anterior citate, se reține că, pentru aplicarea unui regim de deductibilitate fiscală pentru cheltuielile cu serviciile, este necesară existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și documente justificative de natură să probeze necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor facturate.

- în factura prezentată se face referire la Contractul de prestări servicii nr.

182/17.06.2011, încheiat între cele două societăți, având ca obiect „*prestări servicii cu buldoexcavatorul*”, documentul în cauză fiind prezentat de societate cu ocazia controlului.

În condițiile date, documentele prezentate la control și la depunerea contestației răspund uneia dintre cerințele legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii – existența de contracte.

În ceea ce privește cea de a doua condiție și anume justificarea de către contribuabil a necesității contractării și prestarea efective a serviciilor contractate în strânsă legătură cu specificul activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au reținut că această condiție nu este îndeplinită în cazul de față, bazându-se pe următoarele:

- în „*Situația de lucrări nr. 1/30.11.2011*” atașată contractului de prestări servicii nu se specifică unde anume au fost efectuate prestările facturate, iar în fișele activității buldoexcavatorului la rubrica carburant nu apare trecută nici o cantitate de combustibil (carburant) care a fost utilizată în prestația de serviciu, contrar prevederilor contractuale.

- controalele efectuate de către comisarii Gărzii Financiare la S.C. ... S.R.L., au scos în evidență faptul că societatea respectivă nu deținea active imobilizate (imobilizări necorporale, imobilizări corporale sau imobilizări financiare), iar conform Balanțelor de verificare din lunile iunie, iulie și august 2011 S.C. ... S.R.L. nu avea înregistrate mijloace fixe, cheltuieli cu combustibil și nici cheltuieli cu personal angajat.

- de asemenea, conform Adresei nr. 28/08.06.2012 a I.T.M. S.C. ... S.R.L. nu figurează în baza de date organizată la nivelul Inspecției Muncii cu contracte individuale de munca pentru perioada februarie 2011- aprilie 2012 (perioadă în care contractul de prestări servicii era valabil).

- administratorului S.C. ... S.R.L. a declarat în fața organelor de cercetare penala ca: „*...toate facturile emise de S.C. ... S.R.L., având ca obiect prestarea de servicii către alte societăți comerciale, erau fictive...*”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pentru operațiunile înregistrate în contabilitatea de către S.C. ... S.R.L., în baza facturii emise de S.C. ... S.R.L., nu se poate demonstra realitatea și legalitatea în ceea ce privește serviciile achiziționate, cu atât mai mult cu cât, urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional a rezultat faptul că operațiunile înregistrate nu sunt reale.

În condițiile date, organele de control au concluzionat că administratorul S.C. ... S.R.L. dl. a înregistrat factura fiscală nr. 244/30.11.2011, întocmită în fals, pentru majorarea nejustificată a cheltuielilor.

Astfel, la control, s-a stabilit că unitatea a diminuat nejustificat baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a calculat un impozit pe profit suplimentar.

Afirmațiile petentei potrivit cărora „*simplele inadvertențe*” derivând din necompletarea unora dintre rubricile situațiilor de lucrări nu sunt de natură a nega îndrituirea contestatoarei de a beneficia de regimul deductibilității fiscale în privința cheltuielilor ocazionate de aceste prestări de servicii ori că necompletarea rubricilor reprezintă „*o simplă omisiune formală*”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a

contestației întrucât, prin stabilirea rubricilor situațiilor de lucrări legiuitorul a urmărit tocmai furnizarea de către aceste documente a tuturor informațiilor necesare pentru identificarea lucrărilor prestate astfel încât acestea să poată constitui o dovadă a realității operațiunilor pentru care se întocmesc.

Afirmațiile petentei din contestația formulată nu sunt susținute documentar astfel, atașat contestației nefiind prezentat nici un document care să constituie probă suplimentară față de cele prezentate la control, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul susținerile petentei nu sunt de natură să combată constatările organelor de control redată în actele atacate se reține că, în mod legal, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile înregistrate de unitatea în sumă de ... lei, reprezentând servicii pentru care nu s-a dovedit prestarea efectivă.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

De asemenea, în conformitate cu Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casare și Justiție - Secțiunile Unite, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA.

În speță sunt incidente și prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de control privind impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în speță, sunt aplicabile prevederile Deciziei Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, conform căruia: *„beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.*

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și considerentele prezentate referitoare la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au reținut că

societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de utilaje.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în speță sunt incidente prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de control privind impozitul pe profit, precum și ale:

- art. 7 pct. 12 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează: „*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

- *suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;*

- *suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.*

- art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:
„(1) *Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor”.*

În situația dată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de ... lei, achitată de către S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. nu se referă la tranzacții reale ci la operațiuni fictive (având în vedere că factura a cărei valoare a fost achitată este fictivă), plata fiind efectuată în scopul personal al administratorului, respectiv asociatul unic al societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a efectuat plăți în valoare de ... lei pentru facturi fictive și au asimilat aceste plăți dividendelor stabilind un impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală se reține că, în mod legal, acestea au procedat la stabilirea impozitului pe dividende pentru plățile efectuate de societate.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei.

3). Cap. III „Impozit pe profit” pct. 3), Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 3) și Cap. III „Impozit pe veniturile distribuite persoanelor fizice” pct. 3) din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, în lunile august și septembrie 2010 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă factura nr. în valoare de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, respectiv factura nr. în valoare de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei având înscrise la rubrica furnizor S.C.S.R.L., cu sediul în loc. Jud. (actuala S.C. S.R.L.) prin care această societate a facturat prestări servicii către societatea verificată, în baza Contractului de prestări servicii nr., având ca obiect lucrări armare, cofrare, betonare la obiectivul Beneficiarului „Centura ..., nr. 2, deschidere 137 m. 1, 2 cai cu lățimea de 14 m. l.”, durata contractului fiind de 6 luni, activitatea începând la data de 01.07.2010 până la 31.12.2010.

Cu privire la facturile în cauză organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

♦ La acest contract de prestări servicii sunt atașate: „Situația de lucrări nr., ce cuprinde un număr de 2.430 de ore, lucrate în luna iulie; respectiv Situația de lucrări nr. 2/06.09.2010, pentru un număr de 4.472 ore lucrate în luna august. Conform capitolului III „VALOAREA CONTRACTULUI” Art. 3 Valoarea prestațiilor ce fac obiectul prezentului contract se stabilește conform următoarelor tarife negociate: 5 Euro/ora lucrată și pontată/muncitor; 3 Euro/zi , în cazul zilelor lucrate cu intemperii, etc.

♦ Din informațiile furnizate prin Raportul nr. de către Compartimentul Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. vizând tranzacțiile declarate de contribuabili din țară în relația cu contribuabilul supus verificării prin Declarațiile informative 394 aferente perioadei 2010 – 2012 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, deși S.C. ... S.R.L. a declarat în sem. II 2010 achiziții de la furnizorul în cauză (S.C. ... S.R.L.), în sumă de ... lei și TVA aferenta de ... lei S.C. ... S.R.L., nu a declarat livrările respective.

♦ În baza informațiilor existente pe portalul www.fiscnet.ro-Dosar fiscal, referitoare la S.C. S.R.L. (fostă), a rezultat că ultima declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale depusă (formular 102) este cea pentru luna decembrie 2009 (cu obligații de plată „0”) înregistrată sub nr.

♦ Firma S.R.L. a fost declarată inactivă începând cu data de 07.03.2012, ultimul decont privind TVA depus fiind cel aferent lunii martie 2012; obiectul principal de activitate declarat al S.C. S.R.L. este „Comerț cu amănuntul în

magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare"; Cod CAEN 4719, activitatea declarată în ultimul bilanț fiind: „Comerț cu amănuntul al altor produse alimentare, în magazine specializate”; Cod CAEN 4729.

◆ Din consultarea Procesului verbal nr. 802566/29.09.2011 încheiat ca urmare a verificărilor efectuate la S.C. S.R.L., jud. de către comisarii Gărzii Financiare secția (transmis organelor de inspecție fiscală din cadrul DGFP), referitor la S.C. S.R.L. au rezultat următoarele:

- în data de 13.04.2011, a fost contactat administratorul societății dl., care prin Nota explicativă dată a declarat faptul că societatea nu a desfășurat nicio activitate, că a cumpărat această societate în luna septembrie 2010, în momentul cumpărării nu a intrat în posesia actelor contabile ale societății și că a împuternicit pe numitul să desfășoare activități economice, pentru care a prezentat Procura specială.

- în data de 15.04.2011, prin Adresa nr. 801337 s-a solicitat la ONRCistoricul societății. Din documentele puse la dispoziție de către ONRC ..., prin Adresa nr. s-a constatat faptul că în prezent societatea se afla în procedura falimentului, în data de 23.11.2010 fiind desemnat ca lichidator judiciar din, data la care i s-a ridicat dreptul de administrare a d-lui din, Tot din documentele puse la dispoziție de către ONRC ..., s-a constatat faptul că numitul a preluat părțile sociale ale societății de la și –n data de 24.09.2010, când s-a schimbat și denumirea societății din S.C. SRL în S.C. S.R.L.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 referitor la adresa persoanei impozabile care emite factura, fiind menționată numai localitatea fără a se înscrie elementele obligatorii referitoare la strada, număr, etc. Astfel, organele de control au concluzionat că facturile la care s-a făcut referire anterior nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici cele stipulate la pct. 72 alin. (4) și (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere toate aspectele prezentate mai sus - faptul că nici în facturile întocmite și nici în situațiile de lucrări nu se menționează felul lucrărilor executate, (cantități, materiale utilizate), în situațiile de lucrări fiind înșiruite doar orele lucrate zilnic, fără a se face referire la manopera pe fiecare categorie de lucrări din deviz, că societatea S.C. ... S.R.L. nu a avut conform declarațiilor depuse de către acesta personal angajat, în perioada vizată -, organul de control a concluzionat că înregistrarea pe cheltuieli a sumei totale de ... lei și deducerea TVA aferentă de lei, a avut un scop exclusiv fiscal, vizând diminuarea rezultatelor financiare, respectiv diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat și în consecință facturile de achiziție în cauză nu pot fi considerate documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a prestărilor de servicii respective.

Urmare celor sus - menționate, cheltuiala cu prestările de servicii în cuantum de ... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent trim. III 2010, organele de inspecție fiscală stabilind impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum de ... lei (..... x 16%).

De asemenea, în condițiile prezentate anterior, organele de control au concluzionat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile analizate și au stabilit o obligație suplimentară de plată în cuantum de ... lei.

Întrucât, unitatea verificată a efectuat plăți în valoare de ... lei, reprezentând contravaloarea unor facturi fictive, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe dividende suplimentar în cuantum de ... lei (... lei /0,84 x 16%).

Referitor la această constatare, petenta menționează în contestație că, deși se recunoaște întocmirea de către contestatoare a documentelor justificative (contracte de execuție lucrări, situație de lucrări) nu i se recunoaște dreptul de a beneficia de regimul deductibilității fiscale în privința cheltuielilor cu prestațiile de serviciu.

De asemenea, în susținerea contestației, se precizează că S.C. ... S.R.L. a perfectat cu beneficiarul S.C. S.R.L. Contractul de execuție lucrări nr., tocmai în perioada în care a beneficiat de serviciile furnizate de S.C. ... S.R.L., acestea fiind necesare tocmai pentru realizarea obiectului contractului menționat. Concluzia petentei fiind aceea că realitatea prestațiilor poate fi oricând confirmată și de către șeful de șantier al contestatoarei.

În fapt, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale.

- art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

- art. 11 alin. (1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile... ”

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

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

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se

stipulează:

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

- art. 155 alin. (5) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

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

...

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care emite factura”;

- pct. 72 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se stipulează:

„ (4) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul... ”.

În baza documentelor prezentate la control și din informațiile furnizate de către organele abilitate în cercetarea cazurilor de evaziune fiscală și a grupurilor infracționale, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile emise de S.C. ... S.R.L. (actuala S.R.L.) înregistrate în evidența contabilă de către S.C. ... S.R.L. nu reflectă operațiuni reale, având în vedere următoarele aspecte:

- prestările de servicii figurează ca fiind prestate în baza Contractului nr. ce are ca obiect lucrări de armare, cofrare, betonare la obiectivul Beneficiarului „Centura, Pod nr. deschidere 137m.1, 2 cai cu lățimea de 14 m.l”. Durata contractului este de 6 luni, începând cu data de 01.07.2010 – 31.12.2010;

- în baza contractului menționat anterior societatea verificată a înregistrat două facturi care au înscrisă la rubrica furnizor denumirea societății ... SRL (actualaS.R.L.), documentele în cauză apar ca fiind emise în data de 06.08.2010 și, respectiv, 07.09.2010;

- potrivit informațiilor furnizate prin Raportul Compartimentului Județean de Informații Fiscale din cadrul DGFP ... nr. 1292/19.07.2012 a rezultat că societatea furnizoare nu a declarat livrări S.C. ... S.R.L. Mai mult, din informațiile existente pe portalul www.fiscnet.ro-Dosar fiscal, referitor la S.C. S.R.L. rezultă că societatea respectivă a depus ultima declarație privind obligațiile la bugetul general consolidat al statului (formular 102) pentru luna decembrie 2009, obligațiile declarate fiind „0”. De asemenea, s-au constatat neconcordanțe și în ceea ce privește obiectul de activitate al contribuabilului astfel, obiectul de activitate declarat la organul fiscal corespunde codului CAEN nr. 4719 „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare” , iar cel declarat prin ultimul bilanț contabil corespunde codului CAEN 4729 „Comerț cu amănuntul al produselor alimentare”. Astfel, obiectul de activitate declarat de contribuabil nu are nici o legătură cu obiectul contractului în baza căruia ar fi fost emise facturile de prestări servicii analizate la control;

- din Nota explicativă dată de administratorul societății S.R.L., cu ocazia controlului efectuat de comisarii Gărzii Financiare ..., rezultă că acesta a cumpărat firma în luna septembrie 2010, iar din documentele puse la dispoziția organelor de

control de către O.N.R.C. ... a rezultat că societatea se află în procedura falimentului, în data de 23.11.2010 fiind desemnat un lichidator judiciar, acesta având drepturi de administrare depline;

- organele de inspecție fiscală au constatat că cele două facturile care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în sumă de ... lei nu respectă prevederile legale de reglementare în materie, acestea nu furnizează datele referitoare la adresa persoanei impozabile care emite factura (pe facturi era înscrisă doar localitatea fără a se indica elementele obligatorii referitoare la stradă, număr, etc.)

- atașat facturilor în cauză, au fost prezentate la control două situații de lucrări care cuprind numărul de ore care ar fi fost lucrate în luna iulie 2010 și august 2010 în baza Contractului nr. 903/25.06.2010. Organele de inspecție fiscală au analizat situațiile prezentate și au concluzionat că acestea nu oferă informații din care să rezulte că serviciile ce fac obiectul contractului au fost efectiv prestate. Astfel, situațiile nu indică lucrările prestate, locația unde acestea ar fi fost efectuate, cantitatea și materialele utilizate la cofrare, betonare, armare, operațiuni prevăzute a fi efectuate în Contractul nr. 903/25.06.2010.

În baza celor redate anterior, organele de inspecție fiscală au reținut că întocmirea facturilor în cauză, înregistrarea pe cheltuieli a sumei totale de ... lei și deducerea TVA în sumă de ... lei a avut un scop exclusiv fiscal, vizând diminuarea rezultatelor financiare, respectiv diminuarea obligațiilor de plată la bugetul de stat, documentele prezentate la control nerespectând cerințele legii în sensul încadrării lor în categoria documentelor justificative fiscal.

În contestația formulată petenta susține că prestarea lucrărilor contractate poate fi: „, ... *oricând confirmat și de către șeful de șantier al contestatoarei*”.

Petenta a depus la dosarul contestației, Contractul de execuție lucrări nr. încheiat între S.C. ... S.R.L. și S.C. S.R.L. menționând că acest contract a fost încheiat: „, *tocmai în perioada în care a beneficiat de serviciile furnizate de S.C. ... S.R.L., acestea fiind necesare tocmai pentru realizarea obiectivului contractului menționat (art. 1 cap. II executantul se obligă să execute lucrări de armare, cofrare și betonare la obiectivul beneficiatului Centura Sibiu, Pod nr. 2, deschidere 137ml., două căi cu lățimea de 14.m.l., în perioada convenită 29.03.2010 – 15.07.2010 și în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract ... ”.*

Referitor la această susținere a petentei în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- contractul încheiat cu S.C. S.R.L. era valabil până la data de 15.07.2010, dată la care potrivit prevederilor contractului anexat lucrările contractate (cofrare, armare, betonare) trebuiau finalizate;

- petenta nu a depus la dosarul contestației nici un act adițional prin care perioada de valabilitate a contractului să fie prelungită așa cum se prevede la art. 4 din contract;

- pentru justificarea cheltuielilor înregistrate de S.C. ... S.R.L. în sumă de ... lei (înregistrate în baza facturilor care apar ca fiind emise de S.C. ... S.R.L.) au fost prezentate situații de lucrări care cuprind numărul de ore care ar fi fost lucrate în luna iulie 2010 și august 2010, însă după finalizarea lucrărilor contractate de societatea verificată cu S.C. S.R.L.;

- petenta nu a prezentat însă documente justificative care să-i susțină afirmațiile astfel, pe lângă contractul încheiat cu S.C. S.R.L nu a prezentat nici un alt document de natură a demonstra realitatea celor susținute în contestație – situații de lucrări emise către firma din Sibiu, care în mod normal trebuiau să corespundă cu cele ale S.C. ... S.R.L. în ceea ce privește lucrările efectuate, tipurile și cantitățile de materiale utilizate, orele lucrate, perioadele când s-au realizat lucrările, acceptarea și confirmarea lucrărilor de către beneficiarul final, etc.;

- având în vedere prevederile art. 7 din Contractul nr. 43/29.03.2010 încheiat cu S.C. S.R.L, potrivit cărora societatea ... S.R.L. va emite facturi de două ori pe lună în data de 15 și 30 ale lunii pe baza acceptului dat de beneficiar și starea de fapt prezentată de petentă, respectiv, faptul că prestarea lucrărilor către firma din a fost efectuată de S.C. ... S.R.L. apare neconcordanță între cele susținute de petentă și documentele prezentate în susținerea punctului său de vedere în sensul că situațiile de lucrări prezentate vizează o lună calendaristică și nu 15 zile cum se prevede în contract.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale incidente și faptul că afirmațiile din contestație nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, în mod legal, organele de control au concluzionat că facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L. ce apar ca fiind emise de S.C. ... S.R.L. (actuală S.C. S.R.) nu reflectă operațiuni reale și, în consecință, au aplicat un regim de nedeductibilitate fiscală pentru cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate în baza acestor documente, stabilind un impozit pe profit suplimentar de plată de ... lei.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

„ (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

De asemenea, în conformitate cu Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casare și Justiție - Secțiile Unite, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA.

În speță sunt incidente și prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de contro privind impozitului pe profit.

În speță, sunt incidente și cele precizate în Decizia Curții Europene de Justiție în cazurile C-439/04 și C-440/04, Axel Kittel versus Statul Belgian cu privire la

principiul neutralității fiscale și pierderea dreptului de deducere pentru un cumpărător de bună credință, conform căruia: „beneficiarul livrării a știut, ar fi trebuit să știe sau ar fi fost posibil să știe că prin tranzacție a participat la o tranzacție care avea legătură cu evaziunea fiscală privind TVA, caz în care acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferent tranzacției”.

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și constatările prezentate referitoare la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală redată la acest punct din actele atacate, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de utilaje.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în speță sunt incidente prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, texte de lege citate anterior la analiza influenței fiscale a deficienței constatate de organele de control privind impozitului pe profit, precum și ale:

- art. 7 pct. 12 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează: „Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

- art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:
„(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor”.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că suma de ... lei, achitată de către S.C. ... S.R.L. către S.C. ... S.R.L. (actuala S.C. S.R.L.) nu se referă la tranzacții reale ci la operațiuni fictive (având în vedere că facturile a cărei

valoare a fost achitată nu reflectă operațiuni reale și nu îndeplinesc condițiile legale pentru a avea calitatea de documente justificative), plata fiind efectuată în scopul personal al administratorului, respectiv asociatul unic al societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată a efectuat plăți în valoare de ... lei pentru facturi fictive și au asimilat aceste plăți dividendelor stabilind un impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei.

Întrucât, argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură a schimba starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală se reține că, în mod legal, acestea au procedat la stabilirea impozitului pe dividende pentru plățile efectuate de societate.

Având în vedere cele precizate anterior și prevederile legale incidente în speță, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a obligațiilor suplimentare de plată stabilite cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au calculat accesorii, după cum urmează:

- pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), s-au stabilit majorări de întârziere/dobânzi în cuantum ... lei și penalități de întârziere de ... lei;

- pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), s-au stabilit majorări de întârziere/dobânzi în cuantum ... lei și penalități de întârziere de ... lei;

- pentru impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), s-au stabilit majorări de întârziere/dobânzi în cuantum ... lei și penalități de întârziere de ... lei;

Întrucât stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C.S.R.L. au fost reținute ca datorate obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, din care, impozit pe profit în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozite pe dividendele distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, ***se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile aferente în sumă totală de ... lei (..... aferente impozitului pe profit + ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată + ... lei aferente impozitului pe dividendele distribuite persoanelor fizice).***

4). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată” pct. 4) din raportul de inspecție fiscală.

În fapt, din verificarea efectuată asupra documentelor prezentate de către societate a rezultat că în lunile iulie și octombrie 2011 S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (cont 371 „Mărfuri”), contravaloarea a doua facturi emise de către S.C. S.R.L. în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă în sumă de ... lei, reprezentând conform specificațiilor înscrise în acestea „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în valoare de ... lei, respectiv, „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437 în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în valoare de ... lei.

Din instrumentările efectuate de către organele de inspecție fiscală acestea au constatat că achizițiile nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri, iar societatea nu a fost în măsură să justifice că mărfurile au fost achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice.

Mai mult în data 07.12.2011 cu factura seria TM FF nr. 3991, fără nicio explicație, s-a stornat poziția „sapa foraj PDC 6” cod IATC 437, înscrisă în factura seria MRDTGD nr. 1006509/17.10.2011 în valoare de ... lei, cu TVA aferenta delei și s-a înregistrat concomitent „sapa SMITH 8 ½”, la aceeași valoare de ... lei și TVA aferentă de ... lei; în facturile de achiziție menționându-se expres ca facturile în cauză au valoare de contract, ca semnătura de primire presupune acceptarea prețului, verificarea de către cumpărător cantitativă și calitativă în momentul recepției produselor, reclamațiile ulterioare considerându-se nule și neavenite.

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile în cauză efectuate în lunile iulie, octombrie 2011, respectiv decembrie 2011 au fost stornate în cursul lunii martie 2012.

Urmare celor prezentate organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea în perioada iulie 2011 – martie 2012, a dedus în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), aferentă operațiunilor descrise mai sus, întrucât așa după cum s-a prezentat achizițiile în cauză nu au fost aferente operațiunilor taxabile, așa cum se prevede la art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, societatea a diminuat obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată de plată în lunile în cauză, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii bugetare (dobânzi și penalități de întârziere), pentru perioada 26.08.2011 (ziua următoare termenului de plata pentru TVA aferenta lunii iulie 2011) - 25.04.2012 (termenul de plata pentru TVA aferenta lunii martie 2012) în sumă de ... lei (... lei dobânzi de întârziere + ... lei penalități de întârziere), calculate în baza prevederilor art. 119, 120, și 121¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, petenta menționează că, în mod eronat, s-a reținut de către organul fiscal că: „ *societatea nu a fost în măsură să justifice că mărfurile au fost achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice*” fără a ține seama că mărfurile în discuție (sapa foraj PDC 6 și sapa Smith 8 ½) reprezintă utilaje de tipul celor utilizate de contestatoare în realizarea obiectului său de activitate – lucrări de construcții. Astfel, petenta opinează că nu se poate susține neurmărirea vreunui scop specific realizării activității contestatoarei, iar împrejurarea că, inițial, a fost achiziționat un anumit tip de utilaj care a fost înlocuit ulterior cu un alt model nu este de natură să schimbe situația fiscală a contestatoarei.

Efortul financiar consistent ce a fost efectuat pentru achiziția acestor utilaje a generat un deficit al fluxului de numerar, astfel că societatea a optat pentru stornarea facturilor de achiziție, cu toate consecințele fiscale aferente, având în vedere și costurile pe care le-ar fi presupus în timp amortizarea respectivelor utilaje.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

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

a) operațiuni taxabile;... ”

- art. 119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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

[...]

(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.*

[...]

Penalități de întârziere

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

(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.

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

Din documentele justificative existente la dosarul cauzei rezultă că în lunile iulie și octombrie 2011 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cumpărări de la S.C. S.R.L. în valoare totală de ... lei, cu TVA aferentă de ... lei, iar în luna decembrie 2011 societatea a înregistrat în contabilitate factura seria TM FFnr. 3991/07.12.2011 prin care se stornează achiziția în valoare de ... lei („sapa foraj PDC 6” cod IATC 437) și se înregistrează o altă achiziție „sapa SMITH 8 ½” la aceeași valoare, iar ulterior în luna martie 2012 achizițiile înregistrate (în valoare totală de ... lei) au fost stornează din evidența contabilă în baza facturii seria TM FF 3393/02.03.2012.

Deși, în contestația formulată petenta precizează că este vorba despre achiziția unor utilaje: „ ... de tipul celor utilizate de contestatoare în realizarea obiectului său de activitate (lucrări de construcții)... ”, se reține că, potrivit înregistrărilor contabile valoarea de ... lei a fost evidențiată în contul 371 „Mărfuri” și nu într-un cont de imobilizări așa cum prevăd reglementările legale în materie, pentru situația invocată de către petentă.

Organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada în care achizițiile în cauză au fost înregistrate în evidența contabilă a S.C. ... S.R.L., aceasta nu a făcut dovada că bunurile ce fac obiectul achiziției ar fi fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv, în activitatea desfășurată de unitate și nici dovada că bunurile achiziționate ar fi fost valorificate ca mărfuri (având în vedere modul de reflectare în

contabilitate în momentul achiziției).

În soluționarea contestației se reține că nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente care să justifice achiziția bunurilor în cauză, iar argumentele prezentate în contestație potrivit cărora unitatea: „ ... a optat pentru stornarea facturilor de achiziție ... ” întrucât achiziția acestora: „ ... a generat un deficit de flux de numerar... ”, precum și susținerea că societatea a ales să storneze achizițiile deși, în timp, ar fi putut înregistra cheltuieli cu amortizarea acestor utilaje, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece nu justifică deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată până la data stornării facturii în cauză, în consecință soluția fiscală adoptată de organele de inspecție fiscală este în concordanță cu reglementările legale în materie, unitatea datorând accesorii pentru perioada cuprinsă între data înregistrării achizițiilor - deducerea TVA - și data stornării acestora, respectiv stornarea TVA.

De asemenea, în speță se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora, urmare a efectuării de verificări pe lanțul tranzacțional, la control, au rezultat o serie de deficiențe în ceea ce privește achizițiile înregistrate de societatea verificată - achizițiile nu reflectă operațiuni reale.

În contextul considerentelor anterior menționate și având în vedere prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că în susținerea contestației petenta nu prezintă documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au calculat accesorii în valoare totală de ... lei pentru taxa pe valoarea adăugată din momentul înregistrării achizițiilor până în momentul stornării acestora, fapt pentru care **contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea în sumă de ... lei (... lei dobânzi de întârziere + ... lei penalități de întârziere)**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C.S.R.L. pentru suma totală de ... lei, compusă din:

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

... **lei**, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

... **lei**, reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

... **lei**, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,