

DECIZIA nr. 347 din 15.05.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL** (fosta SC XYZ SRL),
cu sediul in judetul Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. qq/2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. qq/2013 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei SC ABC SRL (fosta SC XYZ SRL) solicitata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice O prin adresa inregistrata sub nr.2013.

Obiectul contestatiei, inregistrata initial la D.G.F.P.J. O sub nr. ccc/2011 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. www/2011, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. O in baza raportului de inspectie fiscala nr. fff/2011.

Prin decizia nr.2012 D.G.F.P.J. O a respins contestatia societatii pentru suma de R lei reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente si a suspendat solutionarea contestatiei pentru suma totala de S lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente pana la solutionarea laturii penale. Prin adresa nedatata si neinregistrata SC ABC SRL a solicitat reluarea procedurii de solutionare a contestatiei si a atasat Rezolutia de neincepere a urmaririi penale data in 21 decembrie 2012 de Parchetul de pe langa Tribunalul O in dosarul nr.P/2011. Cu adresa nr.2013, inregistrata sub nr.12.2013 Administratia Judeteana a Finantelor Publice O a comunicat organului de solutionare a contestatiei faptul ca Rezolutia Parchetului de pe langa Tribunalul O data in dosarul nr.P/2011 a ramas definitiva prin neexercitarea cailor de atac.

Contestatia va fi solutionata pentru suma totala de **S lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- A1 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- V1+V2 lei TVA;
- A2 lei majorari de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere pct. 14.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Incepand cu data de 14.04.2010 organele fiscale ale Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului O au efectuat inspectia fiscala generala la SC XYZ SRL (actualmente SC ABC SRL) pentru impozitele, taxele si contributiile datorate de societate in perioada 01.01.2006-31.12.2010.

In urma verificarii au fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr. fff/2011, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. www/2011 prin care organele fiscale au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in suma totala de U lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente, din care societatea a contestat suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata SC XYZ SRL (actualmente SC ABC SRL) arata ca detine toate documentele justificative cerute de pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 referitoare la prestarile de servicii achizitionate in perioada 01.01.2007-31.12.2010 de la F1 SRL, F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL, F5 SRL, F6 SRL, F7 SRL, F8 SRL, iar tranzactiile derulate in anul 2009 privind achizitionarea de marfuri de la F9 SRL si F6 SRL si revanzarea lor catre F9 SRL in luna decembrie 2009 au fost efectuate cu respectarea legislatiei in vigoare la acea data.

Contestatoarea sustine ca nici Codul fiscal, nici Codul de procedura fiscala nu prevad ca motiv de neacceptare a unor cheltuieli faptul ca furnizorii societatii nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit partial obligatiile fiscale, iar argumentele din raportul de inspectie fiscala nu sunt probe si nu pot avea efecte juridice.

Societatea sustine ca diferentele suplimentare stabilite de inspectia fiscala nu au la baza constatari conforme cu realitatea, ci interpretarea distorsionata a legislatiei fiscale si invoca in sustinere prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal si art. 6, art. 7 si art. 64 din Codul de procedura fiscala.

Nu au fost depuse documente in sustinerea contestatiei.

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de P lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de diversi prestatori, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente realitatea prestarii serviciilor.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. fff/2011 organele fiscale din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului O au stabilit in sarcina SC ABC SRL o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de

L lei aferenta anului 2007 prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma de J+G lei, din care:

- J lei cheltuieli cu prestari de servicii in domeniul constructiilor facturate de subantreprenorii F2 SRL (J1 lei), F3 SRL (J2lei), F4 SRL (J3 lei) si F5 SRL (J4 lei);

- G lei cheltuieli cu repararea digului de la balta din comuna Maglavit, judetul Dolj facturate de F1 SRL.

Se retine faptul ca prin decizia nr. nr.2012 a fost solutionata contestatia cu privire la impozitul pe profit in suma de LX lei aferent cheltuielilor in suma de G lei facturate de F1 SRL, iar cu privire la furnizorii F6 SRL, F7 SRL si F8 SRL nu au fost efectuate constatari in privinta impozitului pe profit, astfel ca se vor avea in vedere numai constatările cu privire la impozitul pe profit in suma de P lei aferent cheltuielilor in suma de J lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de J lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal in temeiul art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 intrucat operatiunile derulate de societate cu prestatorii F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL si F5 SRL nu sunt reale, iar procesele-verbale de receptie, respectiv actele justificative de executare a lucrarilor nu au inscrise locul prestarii serviciilor si felul acestora si nu sunt insotite de rapoarte de lucru sau alte documente care sa justifice necesitatea acestor cheltuieli.

Societatile prestatoare nu au putut fi verificate daca dispuneau de mijloace pentru efectuarea lucrarilor contractate in subantrepriza (personal angajat si utilaje), au o tendinta evazionista si nu isi achita obligatiile fata de bugetul de stat, echipa de inspectie fiscala concluzionand ca SC ABC SRL si-a reglat profitul impozabil in sensul diminuarii lui ca urmare a faptului ca a inregistrat in evidenta proprie facturi fiscale cu prestari de servicii efectuate in subantrepriza de catre societatile respective.

Prin contestatia formulata societatea invoca in esenta faptul ca detine toate documentele justificative prevazute de pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 si ca nu poate fi tinuta responsabila de conduita fiscala a subantreprenorilor.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

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

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

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

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

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

Ca atare, in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau orice alte prestari de servicii, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe conditii cumulative, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.

In speta, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC ABC SRL a inregistrat in anul 2007 cheltuieli in suma de J lei cu serviciile facturate de F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL si F5 SRL in urmatoarele circumstante:

a) **F2 SRL** din B...., cu obiect de activitate comert cu ridicata al cerealelor, semintelor si furajelor a incheiat cu societatea contestatoare contractul de prestari servicii nr. 4/20.09.2007, obiectul acestuia fiind "prestari servicii in domeniul constructiilor in sistem ore regie" cu pretul prestatiei de 11,5 lei/ora regie + TVA, fara a fi precizat locul prestarii acestor servicii; valoarea facturilor emise este de J1 lei fara TVA si au fost decontate exclusiv in numerar; incepand cu data de 01.01.2006 F2 SRL nu a depus declaratii fiscale si nu a efectuat nicio plata catre bugetul de stat;

b) **F3 SRL** din comuna, judetul V..., cu obiect de activitate cultivarea cerealelor si comert cu amanuntul in magazine nespecializate a incheiat cu societatea contestatoare contractul de prestari servicii nr./10.09.2007, obiectul acestuia fiind "prestari servicii in domeniul constructiilor in sistem ore regie" cu pretul prestatiei de 11 lei/ora regie + TVA, fara a fi precizat locul prestarii acestor servicii; valoarea facturilor emise este de J2 lei fara TVA si au fost decontate in cea mai mare parte in numerar; incepand cu data de 01.01.2006 F3 SRL nu a depus declaratii fiscale si nu a efectuat nicio plata catre bugetul de stat;

c) **F4 SRL** din B..., cu obiect de activitate comert cu ridicata al altor produse a incheiat cu societatea contestatoare contractul de prestari servicii nr. 26/01.06.2007, obiectul acestuia fiind "furnizorul se angajeaza sa dezvolte pentru

beneficiar unele servicii intr-un interval de timp, stabilit de comun acord de cele doua parti” cu pretul prestatiei de 1.000 euro/luna + TVA, fara a fi precizat felul acestor servicii si intervalul in care se vor efectua aceste servicii, precum si contractul de prestari servicii nr. 28/01.12.2007 cu obiectul “prestari servicii in constructii cu personal calificat si necalificat”, pretul prestatiei fiind de 14 lei/ora regie pentru muncitorii calificati si 12 lei/ora regie pentru muncitorii necalificati; valoarea facturilor emise in perioada 03.10.2007-29.12.2007 este de J3 lei fara TVA si au fost decontate exclusiv in numerar; incepand cu data de 27.04.2007 F4 SRL este in faliment, iar in conformitate cu prevederile art. 45-47 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei orice operatiune economica efectuata dupa inceperea procedurii de faliment este nula de drept;

d) F5 SRL din B..., cu obiect de activitate comert cu ridicata al cerealelor, semintelor si furajelor a incheiat cu societatea contestatoare contractul de prestari servicii nr. 5/03.09.2007, obiectul acestuia fiind “prestari servicii in domeniul constructiilor” prestatiei pretul prestatiei fiind de 14 lei/ora + TVA pentru muncitorii calificati si 12 lei/ora + TVA pentru muncitorii necalificati si contractul de prestari servicii nr. 15/10.01.2007, obiectul acestuia fiind “transportul de personal angajati la sediul societatii cu microbuzul marca Ford”; valoarea facturilor emise este de J4 lei fara TVA si au fost decontate exclusiv in numerar; incepand cu data de 01.01.2006 F5 SRL nu a depus declaratii fiscale si nu a efectuat nicio plata catre bugetul de stat.

In raport de dispozitiile legale aplicabile in materia deductibilitatii cheltuielilor cu prestarile de servicii se retine ca:

- obiectul contractelor este generic, iar contractele nu contin clauze referitoare la termenele de executie si valoarea totala a prestatiilor, simpla mentiune “prestari de servicii in domeniul constructiilor” fiind **insuficienta pentru identificarea naturii concrete a serviciilor contractate** si care urmau a fi prestate de cele 4 societati avand in vedere gama extrem de diversa de servicii ce pot avea legatura cu domeniul constructiilor;

- mai mult, in cazul contractului nr. 26/01.06.2007 incheiat cu F4 SRL **natura incerta a serviciilor rezulta din insusi obiectul contractului** (“furnizorul se angajeaza sa dezvolte pentru beneficiar unele servicii intr-un interval de timp, stabilit de comun acord de cele doua parti”); in plus, la data contractarii acestor servicii era deschisa procedura falimentului pentru societatea prestatoare, astfel ca **toate operatiunile derulate de aceasta societate sunt lovite de nulitate** in temeiul art. 46 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, in conditiile in care singurele operatiuni permise erau cele strict de lichidare;

- in cazul contractului nr. 15/10.01.2007 incheiat cu F5 SRL nu a justificat obligatia societatii de a asigura transportul angajatilor la sediu prin clauzele contractelor individuale ori colective de munca incheiate si in raport de situatia concreta ce impunea o astfel de obligatie din partea societatii;

- nu a prezentat **devizele pe baza carora au fost determinate sumele facturate, tinand cont de faptul ca niciunul din contracte nu contine valoarea totala, ci numai tarife orare**, astfel ca nu poate justifica ca sumele

mentionate in facturi ca reprezentand "prestari de servicii in domeniul constructiilor" au fost determinate pe baza tarifelor contractate si a volumului de activitate (numar de ore) prestat efectiv de cele 4 societati;

- in procesele-verbale de receptie, respectiv actul justificativ de executare a lucrarilor **nu sunt inscise informatii referitoare la locul prestarii efective a serviciilor, astfel ca nu se poate stabili daca serviciile au legatura cu activitatea contestatoarei desfasurata in perioada analizata in beneficiul propriilor clienti** si, implicit, daca cheltuielile inscise in facturile celor 4 societati au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile ale contestatoarei;

- **nu a prezentat niciun alt document care sa justifice necesitatea cheltuielilor**, spre exemplu: contractele incheiate cu beneficiarii din care sa reiasa ce servicii anume au generat veniturile proprii si locatia exacta unde au fost prestate, pe de o parte, si devizele intocmite si receptiile care sa contina locul prestarii pentru serviciile subcontractate cu cele 4 societati, pe de alta parte.

In conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 206. – (1) **Contestația** se formulează în scris și **va cuprinde:**

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii".

Prin urmare, contestatoarea SC ABC SRL era obligata sa demonstreze ca serviciile celor 4 societati subantreprenoare au fost prestate efectiv si au fost necesare activitatilor proprii generatoare de venituri impozabile, simpla afirmatie din contestatie in sensul ca detine "toate documentele justificative cerute de pct. 48 din H.G. nr. 44/2004" nefiind suficienta pentru demonstrarea deductibilitatii cheltuielilor.

Totodata, citarea unor prevederi procedurale fiscale referitoare la rolul activ al organelor fiscale, exercitarea dreptului de apreciere si forta probanta a documentelor nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala **au analizat documentatia pusa la dispozitie de societate si au aratat motivele pentru care aceasta nu au forta probanta necesara justificarii deductibilitatii cheltuielilor** – in special, lipsa oricaror informatii cu privire la identificarea locului prestatiilor si legatura cu veniturile impozabile proprii ale contestatoarei; or, in raport de **aceste constatari ale organelor de inspectie fiscala, societatea contestatoare nu a adus nicio motivatie si niciun document de natura sa combata aceste constatari**. Din acest motiv, constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la comportamentul fiscal al societăților subantreprenoare circumstantiaza si

intaresc constatările privind nedeductibilitatea cheltuielilor în raport de documentația necesară justificării acestora.

În ceea ce privește soluția organelor de urmărire penală dată prin Rezoluția emisă în 21.12.2012 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul O se reține că aceasta a fost dată întrucât lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii – latura subiectivă, iar din referatul organelor de poliție rezultă că reprezentanții celor 4 societăți F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL și F5 SRL nu au putut fi identificați și audiați întrucât societățile au intrat în faliment, altele au fost radiate ori și-au schimbat sediul social sau administratorii, astfel că această soluție nu are nicio implicație în privința laturii fiscale a speței.

Față de cele anterior menționate urmează a se respinge ca contestată pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de P lei.

3.2. Referitor la TVA în suma de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente serviciilor achiziționate, în condițiile în care aceasta nu face dovada că aceasta corespunde unor prestații efective în folosul operațiunilor taxabile.

In fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în suma de V1 lei aferentă serviciilor facturate în anul 2007 de subantreprenorii F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL și F5 SRL în temeiul prevederilor art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pe baza constatărilor prezentate la pct. 1.3.1. din raportul de inspecție fiscală nr. fff/2011, respectiv pct. 3.1 din prezenta decizie.

In drept, potrivit art. 145 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145. – (2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...].

“Art. 156. – (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) **Evidențele** prevăzute la alin. (1) - (3) **trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile**, inclusiv

registru nontransferurilor și registru bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”.

În acest sens, pct. 79 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) **evidențe contabile ale activității sale economice;**
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;
- c) facturile sau **alte documente primite și legate de activitatea sa economică;**
- d) documentele vamale și după caz cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizată de respectiva persoană;
- e) facturile și **alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestațiilor de servicii**, achizițiilor intracomunitare sau importurilor; [...]”.

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi și alte documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.***

În speta, având în vedere și motivațiile de la pct. 3.1 din prezenta decizie se reține că SC ABC SRL nu a făcut dovada că serviciile facturate de societățile subantreprenoare F2 SRL, F3 SRL, F4 SRL și F5 SRL au fost prestate efectiv în folosul propriilor operațiuni taxabile, în condițiile în care nu a prezentat devize de lucrări din care să rezulte volumul și natura concretă a serviciilor achiziționate, obiectul contractelor de prestări de servicii încheiate este unul generic, iar documentele de recepție nu precizează unde anume au fost prestate serviciile, pentru a se putea face legătura dintre serviciile achiziționate de contestatoare din amonte cu operațiunile proprii taxabile din aval.

Cum este obligația persoanei impozabile de a demonstra că achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, iar societatea contestatoare nu a adus nicio motivație și nicio dovada împotriva constatarilor organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că documentația prezentată nu

probeaza ca serviciile au fost prestate efectiv si in folosul operatiunilor taxabile, urmeaza a se respinge si capatul de cerere privind TVA in suma de V1 lei.

3.3. Referitor la TVA in suma de V2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizitii de bunuri destinate revanzarii, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactiile nu au fost reale, iar in sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat dovezi care sa demonstreze realitatea si scopul economic al tranzactiilor.

In fapt, potrivit consemnarilor din raportul de inspectie fiscala nr. fff/2011 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere SC ABC SRL a achizitionat in luna decembrie 2009 diverse bunuri in scopuri comercializarii (marfa), dupa cum urmeaza:

- de la FX1 SRL bunuri reprezentand popi metalici zincati si cofraje metalice zincate;

- de la F6 SRL bunuri pentru constructii reprezentand ciment si otel beton.

Toate acest bunuri au fost vandute catre F9 SRL in tot luna decembrie 2009 cu facturile/23.12.2009, nr./08.12.2009, nr./22.12.2009 si nr./12.12.2009, fara a fi colectata TVA aferenta, in facturi fiind inscrisa mentiunea "taxare inversa firma in insolventa".

Din investigatiile organelor de inspectie fiscala au rezultat urmatoarele:

- FX1 SRL din B..... a efectuat achizitii semnificative in semestrul II 2009 de la FX2 SRL in valoare de N1 lei fara TVA si livrari semnificative catre FX3 SRL, FX4 SRL si SC XYZ SRL (actualmente SC ABC SRL); pentru aceasta societate s-a intocmit sesizarea penala nr.din 17.01.2011 intrucat se sustrage controlului fiscal;

- FX2 SRL din C.... are ca obiect de activitate comert cu ridicata al materialului lemnos, nu a depus declaratia informativa 394, in decontul de TVA aferent trim. II-III 2009 a declarat livrari nesemnificative in suma de N2 lei, nu a depus decontul de TVA pentru trim. IV 2009, in declaratia privind impozitul pe profit a declarat venituri in suma de N3 lei, iar in bilantul contabil venituri in suma de N4 lei; pentru aceasta societate s-a intocmit sesizarea penala nr. ... din 17.08.2011 pentru infractiuni de evaziune fiscala;

- F9 SRL a intrat in insolventa prin sentinta civila nr. ...05.2009 pronuntata de Tribunalul C....., iar dupa depunerea planului de reorganizare administratorul judiciar nu a putut intra in posesia documentelor contabile intrucat administratorul societatii nu a mai putut fi contactat;

- din documentele intrate in posesia organelor de inspectie fiscala a rezultat ca in luna decembrie 2009 F9 SRL a achizitionat marfa de la diversi parteneri fara a deduce TVA deoarece era in insolventa de la furnizorii FX3 SRL (N5 lei), F6 SRL (N6 lei) si SC XYZ SRL (N7 lei);

- in aceeași luna decembrie 2009 F9 SRL a emis facturi facturi fara a colecta TVA deoarece era in insolventa catre beneficiarii FX2 SRL (N8 lei) si FX1 SRL (N9 lei).

Ca urmare, urmarind circuitul bunurilor intre societatile implicate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactiile nu sunt reale, dupa cum urmeaza:

- livrarile sunt efectuate de FX2 SRL care nu colecteaza TVA catre FX1 SRL, care deduce si colecteaza TVA, anuland astfel TVA de plata catre bugetul statului;

- FX1 SRL livreaza bunurile catre SC XYZ SRL (contestatoarea) care deduce TVA, dar factureaza mai departe fara TVA catre F9 SRL aflata in insolventa;

- circuitul se inchide prin faptul ca F9 SRL factureaza fara colectarea TVA bunurile catre FX2 SRL, care nu inregistreaza TVA deductibila, cum nu a inregistrat nici TVA colectata;

- efectul fiscal final apare la societatea verificata SC XYZ SRL care isi deduce TVA in suma de V2 lei si care incaseaza contravaloarea facturilor emise catre F9 SRL in cursul anului 2010 prin compensare cu FX2 SRL prin bilete la ordin.

In consecinta, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de V2 lei aferenta facturilor mai sus prezentate, in temeiul art. 11 si art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si art. 67 din Codul de procedura fiscala.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL (fosta SC XYZ SRL) sustine ca tranzactiile derulate in anul 2009 privind achizitionarea de marfuri de la F9 SRL si F6 SRL si revanzarea lor catre F9 SRL au fost efectuate cu respectarea legislatiei in vigoare la acea data.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 11, art. 145 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 11. – (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic** sau pot reinceadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”.

“Art. 145. – (2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...]”.

“Art. 156. – (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) **Evidențele** prevăzute la alin. (1) - (3) **trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile**, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”.

În acest sens, pct. 79 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) **evidențe contabile ale activității sale economice;**
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;
- c) facturile sau **alte documente primite și legate de activitatea sa economică;**
- d) documentele vamale și după caz cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizată de respectiva persoană;
- e) facturile și **alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii**, achizițiilor intracomunitare sau importurilor; [...].”

În speta, se reține faptul că, în cazul tranzacțiilor derulate de SC ABC SRL în luna decembrie 2009 constând în achiziția de bunuri din domeniul construcțiilor pentru care a dedus TVA și revanzarea acestora către un beneficiar aflat în insolvență fără colectarea TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au urmărit circuitul bunurilor între toate societățile implicate și au concluzionat că tranzacțiile nu sunt reale, iar efectul fiscal final s-a reflectat la societatea contestoare.

Fata de aceasta constatare a organelor de inspecție fiscală SC ABC SRL susține că toate tranzacțiile s-au efectuat cu respectarea legislației în vigoare, dar **nu a prezentat nicio dovadă că tranzacțiile au fost efective și au avut un scop economic.** Astfel, contestatoarea **nu a prezentat contractele economice** încheiate cu participanții la tranzacții din care să reiasă bunurile tranzacționate, prețurile, termenele de livrare și locul livrării, *dovezile de recepție și intrare în gestiune a marfurilor achiziționate* de la furnizorii FX1 SRL și F6 SRL, locul unde au fost depozitate, *dovada detinerii de mijloacele de transport* cu capacitatea necesară transportului marfii sau a *încheierii unui contract de transport* cu o societate de transport specializată, în condițiile în care în facturile

emise catre beneficiarul F9 SRL se mentioneaza ca *transportul este inclus in pret, deci era in sarcina societatii contestatoare*.

In conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. – (1) **Contestația** se formulează în scris și **va cuprinde**:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) **dovezile pe care se întemeiază**;
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

De asemenea, potrivit art. 213 alin. (1) din același act normativ **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**.

Din dispozițiile legale anterior citate rezulta ca in contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motive de fapt si de drept pe care isi intemeieaza contestatia, dar trebuie sa prezinte si dovezile care sa sustina motivarea, organul de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei in aceasta privinta. Astfel, se retine ca **sarcina probei revine contestatoarei** potrivit adagiului latin “*actor incumbit probatio*” si statuat de art. 249 din Noul Cod de procedura civila (ce preia principiul consfintit de art. 1169 din vechiul Cod civil), aceasta neimplicand un simplu drept al acesteia (ce poate fi exercitat ori nu), ci un imperativ al interesului personal al contestatoarei care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, iar neprobarea celor afirmate atrage respingerea contestatiei.

Or, desi afirma in contestatie faptul ca diferentele suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscalenu au la baza constatari conforme cu realitatea (proprie societatii), ci aprecieri obiective in raport cu comportamentul fiscal al partenerilor de afaceri, contestatoarea nu a nicio proba de natura sa demonstreze efectivitatea si scopul economic al tranzactiilor conform celor mai sus retinute.

In subsidiar, se retine si faptul ca in referatul organelor de politie ce a stat la baza Rezolutiei parchetului din 21 decembrie 2012 tranzactiile derulate de societate in luna decembrie 2009 nu au fost analizate, singura mentiune fiind ca administratorul F9 SRL a decedat la data de 04.01.2012.

In consecinta, fata de cele anterior retinute contestatia se va respinge si pentru capatul de cerere privind TVA in suma de V2 lei.

3.4. Referitor la accesoriile aferente in suma de A1+A2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. www/2011 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii accesorii in suma de A1 lei aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit in suma de P lei si accesorii in suma de A2 lei aferente diferentei suplimentare de TVA in suma de V1+V2 lei. Accesoriile au fost calculate incepand cu data de 25.10.2007 si pana la 11.10.2011.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste 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 înlocuiește obligația de plată a dobânzilor".

Având în vedere cele reținute la pct. 3.1-3.3 din prezenta decizie prin care s-a dispus respingerea contestației pentru diferențele suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestația SC ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48 și pct. 79 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 119, art. 120, art. 1201, art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația SC ABC SRL SRL formulată împotriva deciziei de impunere de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. www/2011, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. O în baza raportului de inspecție fiscală nr. fff/2011 pentru suma totală de S lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.