



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 994/60/22.02.2016

privind modul de soluționare a contestației depusa de SC X SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ----.

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de ANAF-Directia generala de soluționare a contestațiilor, cu adresa nr. ---- asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în Bocsa, ----, județul Caraș-Severin, înmatriculată la ORC sub nr. ---- având CIF ----, reprezentată legal de dl. ---- în calitate de administrator.

Cu adresa nr. ----- a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de delegare a competenței de soluționare și adresa nr. ---- a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, de transmitere a dosarului contestației, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. -----, a fost delegată competența de soluționare a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. A, emisă de AJFP Timis – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. B

Prin contestația înregistrată la AJFP Timis sub nr.--- si la DGRFP Timișoara sub nr. ---, SC X SRL, solicită anularea Deciziei de impunere nr. A privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către AJFP Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. B, pentru suma totală de x lei, reprezentând:

Impozit pe profit.....--- lei,
Dobânzi/majorări de întârziere--- lei,
Penalități de întârziere--- lei,
TVA.....--- lei,
Dobânzi/majorări de întârziere--- lei,
Penalități de întârziere--- lei

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată petenta consideră că obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite în mod nelegal, motivand următoarele:

1. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul Y SRL

Organele de control au considerat drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008 suma de x lei aferentă facturilor emise de Y SRL.

În fapt, Y SRL a prestat servicii de depozitare către SC X SRL. Aferente acestor servicii au fost emise facturile cu o baza impozabilă totală de x lei.

Pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv prestate petenta susține că anexează contestației următoarele documente:

- Contractul încheiat între cele două părți nr.----, având ca obiect "*... depozitarea de către Prestator, în spațiile proprii, special amenajate (centrală frigorifică), a mărfurilor perisabile ce necesită congelare ...*". Pretul prestării serviciilor a fost stabilit la nivelul de x lei/kg produs/30 zile de depozitare, exclusiv TVA.

- Balanța mijloacelor fixe aparținând Y SRL ce cuprinde spații frigorifice de depozitare aflate în proprietatea Y SRL, spații ce au fost puse la dispoziția SC X SRL pentru realizarea contractului mai sus amintit.

- Rapoartele de depozitare aferente serviciilor prestate ce însoțesc facturile amintite, semnate și acceptate de beneficiar, respectiv SC X SRL

- Facturi aferente achiziției mărfuri refrigerabile – SC X SRL

Spațiile frigorifice au fost puse la dispoziția beneficiarului, SC X SRL, pentru depozitarea unei cantități de x kg respectiv y kg produse congelate (carne pui, ficat, pipote, aripi pui, macrou, pulpe inferioare) în scopul comercializării ulterioare. Petenta reamintește că obiectul de activitate al societății X SRL îl reprezintă comerțul cu amanuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun (CAEN 4711). În acest scop a anexat facturile de achiziție având ca beneficiar societatea X SRL, pentru a demonstra că aceste mărfuri ce urmau să fie comercializate trebuiau să fie mai întâi depozitate; astfel natura serviciului de depozitare de care a beneficiat societatea X SRL este aferentă activității de comerț pe care o desfășoară societatea, fiind necesare și oportune specificului acestei activități. De asemenea indevederează faptul că societatea X SRL nu deține la sediul societății din Bocsă, ----spații frigorifice adecvate depozitării de produse congelate; spațiile frigorifice, de un volum mult mai mic se află doar în locațiile punctelor de lucru, fiind destinate comercializării și nu depozitării pe o perioadă îndelungată de timp.

Conform facturilor și situației emise de prestatorul de servicii, X SRL a beneficiat de depozitarea unei cantități de x kg respectiv y kg, depozitare realizată până la momentul distribuirii mărfurilor către punctele de lucru aflate în țară.

Se precizează că organele de control ar fi putut observa lipsa spațiilor de depozitare adecvate (camere și vitrine frigorifice) la nivelul anului 2008 prin prisma analizei pe care acestea o fac cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2009, în sensul că societatea beneficiază de facilități fiscale privind profitul reinvestit în achiziția de mijloace fixe noi (vitrine frigorifice, cameră frigorifică, dulapuri și lăzi frigorifice), susținând astfel că la nivelul anului 2008 societatea nu dispunea de spații frigorifice adecvate pentru depozitare a mărfurilor congelate.

Prin punerea la dispoziție a documentelor mai sus menționate petenta consideră că sunt îndeplinite cerințele art. 21 alin.4 lit. f) și m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 48 din HG 44/2004, cheltuielile înregistrate de X SRL fiind aferente serviciilor de depozitare mărfuri specifice activității de comerț, prin comercializarea mărfurilor depozitate inițial în spațiile Y SRL societatea obținând venituri impozabile.

2. Cu privire la achizițiile furnizate de la furnizorul Z SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul Z SRL:

- --- lei aferentă anului 2008;
- --- lei aferentă anului 2009;
- --- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01.2010 - 30.09.2010);
- ---- lei aferentă anului 2010 (01.10.2010 - 31.12.2010);
- --- lei aferentă anului 2011;
- lei aferentă anului 2012;
- lei aferentă anului 2013

De asemenea, organele de control au considerat TVA nedeductibilă suma de x lei aferentă achizițiilor de marfă de la furnizorul Z SRL

În justificarea nedeductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit și a refuzului dreptului de deducere al TVA organele fiscale invocă prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal . În plus, în justificarea refuzării dreptului de deducere a TVA se invocă prevederile art. 134¹ alin.7 Cod fiscal.

Astfel, conform constatărilor inspectorilor fiscali, facturile reprezentând prestări servicii manopera nu au fost însoțite de situații de lucru, rapoarte de activitate, care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor servicii, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit. m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 48 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Se precizează că societatea Z SRL a prestat atât servicii de reparații auto către beneficiarul SC XSRL, cât și vânzări de piese auto către petenta.

Aferente acestor servicii petenta anexează la contestație:

- Contractul nr. --- încheiat de cele două părți, având ca obiect vânzarea de piese auto, respectiv contractul de reparații și întreținere auto nr. --- având ca obiect prestarea de servicii (manoperă și întreținere auto).

- Facturile emise de societatea Z SRL având ca beneficiar societatea X SRL, însoțite de devizele de lucrări ce cuprind informații cu privire la autoturismele ce au făcut obiectul reparațiilor (număr înmatriculare, marca, etc.) și informații cu privire la natura reparației (schimb piese, descrierea amanunțită a operațiilor aferente manoperei, etc.)

Petenta face precizarea că aceste documente au fost puse la dispoziția organului de control atât în timpul verificării fiscale cât și cu ocazia exprimării punctului de vedere al contribuabilului.

Prin punerea la dispoziție a documentelor mai sus menționate petenta consideră că îndeplinește condițiile cerute de art. 21 alin.4 lit. m din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 48 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare. Precizează că autoturismele ce au suferit reparații se află în proprietatea sau folosința sa și au fost folosite în activitatea de comerț specifică obiectului de activitate al societății, servind la obținerea de venituri impozabile .

Cerința organelor fiscale privind prezentarea unor situații de lucrări este abuzivă, fiind contrară nu numai textului legal, ci și modului în care reparațiile auto sunt efectuate în practică. Reparațiile auto se efectuează în baza devizelor de lucrări, prin care clientul, urmare a unei verificări, este informat în prealabil asupra reparațiilor care se impun a fi efectuate, deviz care poate fi suplimentat ulterior. Devizul este în fapt dovada prestării serviciului, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. m), și este cuprins în sintagma "alte documente corepunzătoare" de la pct. 48 din normele aferente acestei prevederi.

Din punct de vedere al TVA petenta consideră că societatea îndeplinește condițiile pentru deductibilitatea TVA-ului aferent achizițiilor efectuate de la furnizorul Z SRL, respectiv:

- Societatea utilizează serviciile și bunurile achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA (vanzări mărfuri), conform dispozițiilor art. 145 alin.2 Cod Fiscal;

- Societatea deține facturi de achiziții emise în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) respectiv alin.19 Cod Fiscal (fapt necontestat de organul fiscal), îndeplinind astfel condițiile prevăzute de 146 alin.1 Cod Fiscal.

Petenta arată și faptul că în conținutul Deciziei de impunere la capitolul TVA - punctul 2.1.3 Temeiul de drept, organul de control în mod eronat face trimiteri către prevederile pct.48 din HG 44/2004, prevederi aferente Titlului II - Impozit pe profit (în speță art.21 alin(4) lit.m) Cod Fiscal), menționând că în materie de TVA, prevederile titlului VI din Codul Fiscal sunt suverane, astfel încât consideră invocarea prevederilor referitoare la impozitul pe profit în scopul neacordării deductibilității TVA ca fiind profund greșită.

Petenta susține că niciunde pe parcursul titlului VI TVA al Codului Fiscal nu se face vorbire de neacordarea dreptului de deducere a TVA în cazul neprezentării de situații de lucrări/rapoarte aferente serviciilor achizitionate. Articolul invocat de autoritățile fiscale, în speta art. 134¹ alin.7 Cod Fiscal, se referă la faptul generator al TVA, adică la faptul prin care sunt întrunite condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Prevederile invocate nu se referă în niciun caz la acordarea dreptului de deductibilitate a TVA aferente achizițiilor de servicii. În concluzie, consideră ca organele fiscale folosesc în mod eronat prevederile art. 134¹ alin.7 Cod Fiscal în scopul neacordării dreptului de deducere al TVA aferent achizițiilor de servicii furnizate de societatea Trans Protector SRL.

Pe cale de consecință, petenta consideră că, cheltuielile aferente serviciilor de reparații auto prestate de societatea Z SRL în beneficiul X SRL sunt cheltuieli deductibile, în conformitate cu prevederile art. 19 alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv suma de 15.674 lei îndeplinește condițiile de deductibilitate din punct de vedere al TVA.

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorii W

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit următoarele sume facturate de furnizorii W:

- x lei aferentă anului 2008;
- x lei aferentă anului 2009;
- x lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01 - 30.09);
- x lei aferentă anului 2010 (01.10 - 31.12);
- x lei aferentă anului 2011;
- x lei aferentă anului 2012;
- x lei aferentă anului 2013.

Din punct de vedere al TVA inspectorii fiscali au considerat că suma de 11.100 lei aferentă achizițiilor de servicii de la societățile furnizoare W nu îndeplinește condițiile pentru acordarea dreptului de deducere. Sunt invocate în acest sens prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) Cod fiscal și cele ale pct. 46 (4) din Normele metodologice.

În fapt, având în vedere obiectul de activitate al societății, respectiv comercializarea mărfurilor alimentare și faptul că societatea deține peste 90 de puncte de lucru aflate în raza județelor Timiș, Arad, Hunedoara, Caras-Severin, Bihor, Mehedinți, Dolj, SC X SRL beneficiază de prestări servicii efectuate de unități specializate de cazare (W) pentru soferii aflați în tranzit către diferitele puncte de lucru.

Aferent furnizorului Q SRL petenta susține că anexează prezentei contestații următoarele documente:

- Contracte de prestări servicii (cazare) încheiate cu QSRL (contract nr. ---)
- Liste emise de prestatorii de servicii ce cuprind: perioadele de cazare, datele de indentificare ale persoanelor/soferilor cazați la unitățile specializate,

numerele de înmatriculare ale mașinilor, numerele și data facturilor aferente prestațiilor de servicii.

- Foi de parcurs ale șoferilor angajați ai SC XS RL aferente activității de transport desfășurate în perioadele în care aceștia au beneficiat de cazare.

Petenta arată că din foile de parcurs puse la dispoziție se observă traseele pe care mașinile de transport marfă le-au parcurs într-o perioadă de timp de aprox. 38 ore: Bocsa - Tamaveni - Mures - Bistrita - Dej - Gherla - Turda - Alba - Bocsa (foaia de parcurs aferenta auto CS 05 JSP din data de 18.01.2010), susținând că demonstrează astfel necesitatea achiziției acestor servicii de cazare (odihnă necesară - obligatorie a persoanelor ce conduc mașinile de transport ale SC X SRL), precum și furnizarea de date complete asupra personalului angajat al societății ce a beneficiat de aceste servicii.

Aferent furnizorului R, se atrage atenția asupra faptului că organele de control au luat în considerare următoarele cheltuieli:

- x lei aferent anului 2008;
- x lei aferent anului 2009;
- x aferent anului 2010 (perioada ianuarie - septembrie).

Petenta susține că anexează prezentei contestații lista facturilor de cumpărare ce cuprinde toate facturile ce au făcut obiectul tranzacției dintre cele două societăți. Din însumarea bazelor impozabile aferente facturilor, rezultă următoarele sume cumulate:

- x lei aferent anului 2008;
- x lei aferent anului 2009;
- x lei aferent anului 2010 (perioada ianuarie - septembrie).

Din compararea sumelor luate în considerare de organul de control versus sumele aferente facturilor emise de furnizorul Q, există diferențe. Aceste diferențe au fost puse la plată în sarcina SC X SRL în mod nelegal și abuziv de către organul de control.

Pe cale de consecință petenta solicită recalcularea debitului (impozit pe profit) pe perioada 2008 - 2010 și recalcularea accesoriilor aferente.

Aferent furnizorului T SRL anexează următoarele documente:

- Factura fiscală nr. --- cu valoare de x lei la care se adaugă TVA în sumă de y lei (factura menționată în Anexa 2.5 a RIF-ului având valoarea de x lei și TVA aferent de y lei);
- Lista persoanelor participante la sedința din 30.04.2011.

În fapt, în aceasta data a avut loc o sedință de analiză a activității de vânzări a societății. Se poate observa că toate persoanele ce au luat parte la aceasta întrunire au avut funcțiile de agenți de vânzări sau directori de vânzări.

- Factura fiscală nr. --- cu valoarea de x lei la care se adaugă TVA în sumă de y lei (factura menționată în Anexa 2.5 a RIF-ului având valoarea de x lei la și TVA în suma de y lei) și lista persoanelor participante la sedința din 26.06.2010, când a avut loc o sedință de analiză a activității de vânzări a societății. Se poate

observa ca toate persoanele ce au luat parte la aceasta întrunire au avut funcțiile de agenți de vânzări sau directori de vânzări.

- Factura fiscală nr.--- cu valoare de x lei la care se adaugă TVA în sumă de y lei (factura menționată în Anexa 2.5 a RIF-ului având valoarea de x lei și TVA aferent de y lei) și lista persoanelor participante la sedința din 29.05.2010, când a avut loc o sedință de analiză a activității de vânzări a societății. Se poate observa ca toate persoanele ce au luat parte la aceasta întrunire au avut funcțiile de agenți de vânzări sau directori de vânzări.

Pe cale de consecință petenta solicită recalcularea debitului (impozit pe profit) pe perioada 2008 - 2013 și recalcularea accesoriilor aferente.

Aferent furnizorului R, anexează:

- Factura fiscală nr. --- și factura fiscală nr---
- Tabelele de participare ale angajaților SC X SRL ce au participat la sedințele organizate de societate la sediul R. De asemenea lista persoanelor participante la sedința din 26.06.2010, când a avut loc o sedință de analiză a activității de vânzări a societății. Se poate observa că toate persoanele ce au luat parte la aceasta întrunire au avut funcțiile de agenți de vânzări sau directori de vânzări.

De asemenea, referitor la facturile emise de furnizorul R, petenta atrage atenția asupra faptului ca societatea X SRL a achiziționat carburanți de la sus amintitul furnizor , precizand că aceste achiziții de carburanti au fost considerate nedeductibile atat din punct de vedere al cheltuielii, cat si din punct de vedere al TVA, organul de control invocand în mod eronat încălcarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m Cod Fiscal (considerand achizițiile de carburant ca fiind prestari servicii cazare.)

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de control au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent perioadei 2008 - 2013 cheltuieli în sumă de x lei.

Așa cum a arătat anterior, pe baza documentelor prezentate, consideră că suma de x lei îndeplinește condițiile de deductibilitate la calculul de impozit pe profit; pe cale de consecință contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent acestor sume.

Din punct de vedere al TVA consideră că societatea îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel:

- Societatea utilizează serviciile și bunurile achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA (vânzări marfuri), conform dispozițiilor art. 145 alin.2 Cod Fiscal;

- Societatea deține facturi de achiziții emise în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) respectiv alin.19 Cod Fiscal (fapt necontestat de organul fiscal), îndeplinind astfel condițiile prevazute de 146 alin.1 Cod Fiscal.

Mai mult, petenta consideră că prin punerea la dispoziția organului de control a foilor de parcurs (W SRL), respectiv lista persoanelor participante la

sedințele de analiză vânzări (Q și R), aduce argumente suplimentare pentru a demonstra realitatea prestării acestor servicii și folosirea lor în scopul realizării de operațiuni taxabile. Pe cale de consecință consideră deductibilă din punct de vedere al TVA suma de x lei aferentă facturilor emise de acești furnizori.

4. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul H

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul H:

- lei aferentă anului 2009;
- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01 - 30.09);
- lei aferentă anului 2011;
- -- lei aferentă anului 2013.

De asemenea, organele fiscale au considerat că pentru TVA aferentă prestarilor de servicii efectuate de H în beneficiul XSRL, în cuantum de x lei, nu se poate exercita dreptul de deducere.

Motivul aferent neacordării deductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit îl reprezintă, în opinia organelor fiscale, lipsa situațiilor de lucrări care să justifice necesitatea serviciilor, invocând încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal coroborat cu prevederile pct.48 aferente art.21 Cod Fiscal din HG 44/2004.

În fapt, societatea X SRL a beneficiat de servicii de publicitate prestate de societatea H. În scopul demonstrării prestării acestor servicii anexează prezentei contestații:

- Contractul cadru nr. --- încheiat între cele două părți, ce are ca obiect "prestarea serviciilor de producție publicitară și servicii conexe" respectiv Anexele - situații de lucrări la contractul cadru menționat ce cuprind locațiile și lucrările publicitare prestate (caseta neiluminată, stopper neiluminat, montaj, etc.)

- Facturile fiscale emise de furnizorul H SRL însoțite de situații de lucrări - Anexe la contractul cadru ce cuprind informații cu privire la locul amplasării vitrinei/panoului publicitar, dimensiunile spațiului publicitar, mesajul publicitar, etc.

Din analiza facturilor emise de H SRL constată faptul că societatea X SRL a achiziționat mai degrabă bunuri de natură publicitară (afise, rafturi, casete neiluminate, stopper, etc.) iar singurele servicii prestate de furnizor au fost cele de montaj a acestor bunuri. Anexează în acest sens dovada înregistrării în gestiune a acestor bunuri. Petenta își bazează această opinie având în vedere faptul că, costul aferent montajului este net inferior (sub 15%) costului bunurilor achiziționate (panourilor publicitare). Astfel, consideră gresită abordarea organelor fiscale potrivit căreia s-ar fi impus prezentarea de situații de lucrări (conform art.21 alin.4 lit.m) Cod Fiscal) aferente achizițiilor de bunuri.

Chiar și în situația în care abordarea organelor fiscale ar fi corectă, petenta consideră că a pus la dispoziția inspectorilor fiscali: facturi fiscale, însoțite de contracte și situații de lucrări aferente, demonstrând că aceste servicii sunt de

natura celor ce concură la realizarea de venituri impozabile conform art. 19 alin.1 din Legea 571/20013 cu modificările și completările ulterioare.

Petenta invederează din nou lipsa de cercetare amănunțită a organelor fiscale asupra naturii serviciilor prestate și documentelor aferente, informațiile și documentele prezentate mai sus fiind puse la dispoziția organelor atât în timpul controlului cât și pe parcursul prezentării punctului de vedere, documentele fiind anexate acestuia.

Din punct de vedere al TVA, consideră că sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor de servicii de la furnizorul H SRL, astfel:

- Societatea utilizează serviciile și bunurile achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA (vanzări mărfuri), conform dispozițiilor art. 145 alin.2 Cod Fiscal;

- Societatea deține facturi de achiziții emise în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5) respectiv alin.19 Cod Fiscal (fapt necontestat de organul fiscal), îndeplinind astfel condițiile prevăzute de 146 alin.1 Cod Fiscal.

Se consideră că niciunde pe parcursul titlului VI TVA al Codului Fiscal nu se face vorbire de neacordarea dreptului de deducere a TVA în cazul neprezentării de situații de lucrări/rapoarte aferente serviciilor achiziționate. Articolul invocat de autoritățile fiscale, în speta art. 134¹ alin.7 Cod Fiscal se referă la faptul generator al TVA, adică la faptul prin care sunt întrunite condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Prevederile invocate nu se refereau în niciun caz la acordarea dreptului de deductibilitate a TVA aferente achizițiilor de servicii. În concluzie, consideră că organele fiscale folosesc în mod eronat prevederile art. 134¹ alin.7 Cod Fiscal în scopul neacordării dreptului de deducere al TVA aferent achizițiilor de servicii furnizate de societatea H SRL.

Prin punerea la dispoziția organelor de control a contractelor și Anexelor (situațiilor de lucrări aferente) petenta consideră că furnizează argumente suplimentare în scopul demonstrării realizării acestor servicii. Pe cale de consecință, suma de x lei, reprezentând TVA aferentă prestărilor serviciilor furnizate de furnizorul H îndeplinește condițiile pentru acordarea dreptului de deducere.

5. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul P SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul P SRL:

- lei aferentă anului 2009;
- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01 - 30.09);
- lei aferentă anului 2011;
- lei aferentă anului 2012;
- lei aferentă anului 2013.

Organele de control au considerat cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent perioadei 2009 - 2013 suma totală de x lei reprezentând "servicii de cazare" aferenta facturilor emise de societatea P SRL.

Inspectorii fiscali au considerat astfel că societatea a încălcat prevederile art. 19 (1), art.21 alin.1, respectiv alin.4 lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.21, respectiv 48 din HG. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Petenta citează din conținutul RIF-ului nr. --- - capitolul III Constatări fiscal - punctul 3.2. Impozitul pe profit alin.3 (pag. 14 din 55), *"cheltuieli cu cazarea în sumă de x fara a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în folosul activității"*.

În fapt, așa cum reiese din copiile facturilor emise de societatea P SRL anexate prezentei contestații, X SRL a achiziționat soluții curățare/dezinfectare/spalare mașini de la sus amintita societate. Contestatoarea nu a beneficiat niciodată de prestării servicii de cazare efectuate de societatea P SRL, fapt confirmat de facturile puse la dispoziția organelor de control. Se întreabă astfel, pe baza căror informații organul de control a concluzionat cu privire la natura diferită a achizițiilor efectuate de X SRL de la societatea P SRL (cazare vs achiziții piese).

Anexează prezentei contestații:

- Contractul de vânzare - cumpărare nr. --- încheiat între cele două părți, având ca obiect " ... plata produselor înserate în cantitățile, calitățile din Anexa nr. 1, parte integrantă din prezentul contract" .

- Facturi aferente relației comerciale dintre părți

Pe cale de consecință, consideră încadrarea fiscală a organelor de control greșită și în neconcordanță cu realitatea operațiunilor desfășurate de cele două societati. Astfel, consideră că societatea X SRL este îndreptățită să susțină deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de piese auto (nu servicii de cazare) având ca furnizor societatea P SRL, în sumă totală de x lei.

6. Cu privire la sumele aferente contului 418 „Clienți facturi de întocmit”

Organele de control au considerat suma de x lei aflată în soldul contului 418 "Clienți facturi de întocmit" nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

Ca urmare a notei explicative date de reprezentanții XSRL *"acest sold nu se mai putea factura, deoarece marfa respectivă nu a fost livrată nimanui"* organul de control a considerat că aceste mărfuri reprezintă *"minus în gestiune imputabil sau neimputabil, pentru care societatea nu a întocmit documente justificative din care să rezulte ce regim au avut mărfurile iesite din gestiune"*. Ca urmare a acestui fapt, organele de control au considerat suma de x lei cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, considerând că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.c, coroborat cu art.19 alin.1 din Codul Fiscal.

Potrivit notei explicative date de reprezentanții X SRL aferente sumei de x lei societatea a efectuat o singură înregistrare contabilă:

418 "Facturi de întocmit" = 707 "Venituri în vânzarea mărfurilor".

Petenta precizează că veniturile din contul 707 Venituri din vanzarea mărfurilor au fost supuse impozitului pe profit de 16% la nivelul anului 2008 și nu în anul 2009 așa cum gresit au afirmat organele de control.

De asemenea, petenta consideră gresită interpretarea organelor de control prin considerarea sumei de x lei ca fiind cheltuială nedeductibilă din următoarele motive:

- Suma de x nu a fost înregistrată de societate pe cheltuieli. În cazul înregistrării ulterioare pe cheltuieli, ea nu ar fi afectat calculul profitului impozabil (venituri totale - cheltuieli totale - x (ch. mărfuri nelivrate) + x (ch. nedeductibilă mărfuri nelivrate);

- Organul de control ar fi trebuit să stabilească contravaloarea mărfii descarcate din gestiune aferente mărfii în sumă de x lei și eventual să stabilească condițiile de nedeductibilitate a acelei sume;

- În eventualitatea stabilirii nedeductibilității sumei x lei, organul de control ar fi trebui să ia măsura ajustării veniturilor impozabile cu aceeași sumă (având în vedere că societatea a considerat suma de x lei venit impozabil supus impozitului pe profit de 16%).

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de control au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009 cheltuieli în sumă de x lei, calculand impozit pe profit suplimentar de y lei.

În fapt, având în vedere că societatea a înregistrat pe venituri impozabile suma de x lei (platind impozit pe profit aferent acestei sume si prezentand copie după registrul fiscal aferent anului 2008), organul de control reasează această suma în baza impozabilă aferentă impozitului pe profit (prin considerarea ei ca și cheltuială nedeductibilă), ducand astfel la o dublă impozitare a acestei sume.

Astfel, petenta consideră că suma de x lei îndeplinește condițiile de deductibilitate la calculul de impozit pe profit; pe cale de consecință contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei.

Referitor la speța prezentată, organele de control au colectat TVA în sumă de x lei aferent "bunurilor constatate lipsă din gestiune". Prin natura explicațiilor oferite anterior, consideră că societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere al TVA în suma x lei.

7. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul M SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul M SRL:

- lei reprezentand impozit pe profit aferent anului 2011;
- lei reprezentand impozit pe profit aferent anului 2012;
- lei reprezentand impozit pe profit aferent anului 2013;
- lei reprezentand TVA.

Motivul aferent neacordării deductibilitatii acestor cheltuieli îl reprezintă, în opinia organelor fiscale, lipsa situațiilor de lucrări care să justifice necesitatea serviciilor, încalcandu-se astfel prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea 571/2003

cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 48 din HG. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea X SRL a beneficiat de servicii de natură financiară prestate de societatea M SRL. Prestatorul de servicii a analizat activitatea societății X SRL din punct de vedere financiar, calculand indicatori specifici de profitabilitate a companiei atat la nivel general, cat și specific (pe produs comercializat). În funcție de acești indicatori, managementul societății a orientat activitatea de comercializare spre produsele ce asigură o marja cat mai ridicată de profit, renuntand la comercializarea produselor cu o marja scazută de profit. Informațiile financiare furnizate de M SRL sunt vitale pentru managementul companiei și reprezintă în fapt baza deciziilor manageriale viitoare.

În scopul demonstrării prestării acestor servicii anexează prezentei contestații:

- Contracte încheiate între cele doua părți, ce au ca obiect "consultanta în managementul companiei Beneficiar, asistență în analiza informațiilor (construirea unui model pentru indicatorii de profitabilitate), respectiv "asistență în analiza informațiilor"

- Facturile însoțite de situații de lucrări detaliate ce cuprind informații și analize asupra rapoartelor de vânzări, rapoartelor de costuri, costuri per sortiment, colectarea datelor referitoare la costurile sortimentelor, rapoarte de profitabilitate, etc

Petenta precizează că aceste documente au fost puse la dispoziția organului de control, atat în timpul verificării fiscale, cat și cu ocazia exprimării punctului de vedere al contribuabilului.

Prin punerea la dispoziție a documentelor mai sus menționate consideră că societatea X SRL îndeplinește condițiile cerute de art. 21 alin.4 lit. m din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale art. 145 alin.1, respectiv pct.48 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Pe care de consecință, consideră că, cheltuielile în sumă totală de x lei aferente serviciilor prestate de societatea M SRL în beneficiul XSRL, sunt cheltuieli deductibile în conformitate cu prevederile art. 19 alin.1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, în lumina celor prezentate mai sus consideră că suma de x lei reprezintă cheltuială deductibilă din punct de vedere al TVA.

8. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorii declarați inactivi sau radiați din punct de vedere al TVA.

Organele de control au considerat ca și cheltuieli nedeductibile urmatoarele sume facturate de furnizori declarați inactivi sau avand cod radiat:

- a) A SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.05.2008, declarată inactiva începand cu data de 26.02.2008), x lei cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferenta anului 2010 si y lei reprezentand TVA.

b) B SRL (declarata inactivă începând cu data de 11.06.2009), x lei cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2010 si y lei reprezentand TVA.

c) C SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.11.2010, declarată inactiva începând cu data de 07.10.2010), x lei cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferenta anului 2011, x lei cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferenta anului 2012 si y lei reprezentand TVA.

d) D SRL (declarata inactiva începând cu data de 30.10.2013 și înregistrat ca platitor de TVA din data de 01.12.2013), x lei cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferenta octombrie - noiembrie 2013 si y lei reprezentand TVA aferentă perioadei februarie 2013–noiembrie 2013.

În mod nelegal, avand in vedere prevederile pct. 62 alin. (2) lit. b) din normele metodologice aferente art. 152 Cod fiscal și contrar jurisprudenței CJUE în materie (C-324/11 (Toth), organele fiscale consideră că petenta nu era îndreptățită să deducă TVA aferentă achizițiilor efectuate de la E, înainte ca aceasta societate să se fi înregistrat în scopuri de TVA.

Conform fisei furnizor aferentă perioadei februarie - noiembrie 2013 (anexata acestei contestații) achizițiile efectuate de X SRL de la societatea E SRL se ridică la suma de x lei (baza impozabilă) și TVA aferent în sumă de x

Din compararea sumei de TVA din fisa furnizor aferenta E (x lei) versus suma considerată ca nedeductibilă de organul de control (y lei) rezulta o diferență de z lei, suma imputata societății fără a avea însă un suport în achizițiile efectuate de societate de la furnizorul E. Atrage atenția asupra faptului că aceasta suma a constituit baza de calcul pentru majorări și penalități, constatate în mod nelegal și abuziv de organul de control.

e) F SRL (anulat cod de TVA din data de 15.05.2009), x reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

f) G SRL (anulat cod de TVA din data de 05.06.2006), x lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

g)H SRL (înregistrat ca platitor de TVA doar în perioada 01.07.2011-01.08.2013), x lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada septembrie 2010-iunie 2011;

h) I SRL (anulat cod de TVA din data de 01.06.2009), x lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada martie-aprilie 2010;

i) J SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 01.08.2011-29.08.2012), x lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în aprilie 2011;

j) K SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 15.10.2010 - 01.08.2012), x lei reprezentand TVA aferentă achizitiilor de bunuri efectuate în perioada octombrie-noiembrie 2012.

k) L SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 07.12.2010- 4.03.2013), x lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în ianuarie și mai 2010.

Pe formă petenta consideră următoarele:

- Facturile emise de furnizori în beneficiul X SRL se încadrează în prevederile art. 155 alin.5 Cod Fiscal, fapt necontestat de inspectorii fiscali;
- Achizițiile de mărfuri servesc realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA conform art.145 alin.2 Cod Fiscal;
- Furnizorii de marfă au realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA în sensul art.126 alin. 1 Cod Fiscal;
- La data controlului toate facturile emise de furnizorii inactivi sau având cod de TVA radiat au fost achitate.

Pe fond, cu referire la această speță petenta arată următoarele:

Inspectorii fiscali au considerat ca societatea a încălcat prevederile art. 11 alin. 1¹ și 1² din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarei nu îi este imputată o anume atitudine nelegală, iar obligațiile fiscale au fost stabilite exclusiv prin aprecierea comportamentului partenerilor de afaceri ai acesteia ca fiind unul suspect.

Referitor la legislația aplicabilă, arată că în sfera impozitului pe profit Titlul II din Codul fiscal este suveran având dispoziție exclusivă și orice prevedere din afara acestui titlu cu referire la deductibilitatea cheltuielilor este inaplicabilă. Din această perspectivă, art. 11 alin. (1²) nu poate dispune în sfera impozitului pe profit și/sau TVA, acesta regăsindu-se în capitolul Dispoziții Generale.

Această prevedere nu poate avea efect în anularea deductibilității în condițiile în care, așa cum a arătat mai sus, cheltuiala cu achizițiile de la societățile inactive sau având cod de TVA radiat reprezintă o cheltuială cu descărcarea de gestiune a mărfii achiziționate și valorificate, pentru care au fost obținute venituri impozabile.

Totodată, arată și faptul ca art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal, este inaplicabil atât pentru motivele invocate mai sus, cu referire la calitatea de contribuabil inactiv, cât și sub aspectul tehnic al lipsei suspendării certificatului de înregistrare fiscală în baza vreunui ordin al președintelui ANAF (nu există această măsură în inactivitatea instituită prin art. 78¹). Acest articol a fost introdus odată cu introducerea inactivității, conform Ordinului Președintelui ANAF nr. 575/2006, care impune ca societățile să fie declarate inactive prin Ordin al Președintelui ANAF publicat în Monitorul Oficial, ceea ce nu s-a întâmplat în realitate.

Odată cu introducerea inactivității, conform art. 78¹ din CPF, în anul 2011, deciziile sunt emise de către conducătorul organului fiscal și sunt înscrise în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați. Art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal se aplică pentru inactivitatea stabilită de organul fiscal în baza Ordinului

Președintelui ANAF nr. 575/2006 și nu pentru inactivitatea stabilită potrivit art. 78¹ din Codul de procedură fiscală și, prin urmare, este inaplicabil.

Art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal nu este aplicabil în sfera impozitului pe profit pentru motivele invocate și principiul unicității fiscale, iar art. 21 alin. (4), lit. r) din Codul fiscal este inaplicabil atât din perspectiva lipsei de efect asupra beneficiarului a inactivității fiscale a furnizorului, cât și sub aspect tehnic întrucât se referă la inactivitate conform OPANAF nr. 575/2006 și nu a art. 78¹ din C.pr.f.

Un alt aspect important este acela legat de intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2012 a prevederilor exprese ale art. 11 Cod Fiscal referitoare la acordarea nedeductibilității cheltuielilor, respectiv TVA, pentru beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili inactivi.

Anterior datei de 1 ianuarie 2012, articolul 11 alin. (12) nu prevedea ca sancțiune pentru beneficiarii de bună-credință, refuzarea dreptului de deducere în privința cheltuielilor și a TVA pentru achizițiile efectuate de la contribuabili inactivi. În mare, parte organele fiscale au aplicat retroactiv aceste prevederi legale, încălcând prevederile constituționale privind neretroactivitatea legii. Cu alte cuvinte, societății beneficiare X SRL îi este imputată o practică fiscală ce este reglementată din punct de vedere al TVA și impozitului pe profit doar începând cu 1 ianuarie 2012.

Apoi, organele fiscale omit faptul că înainte de intrarea în vigoare a prevederilor Ordinului nr.2258/2010 al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, publicat în Monitorul Oficial al României nr.552 din 5 august 2010, de modificare a Ordinului nr.819 din 19 mai 2008, declararea contribuabililor inactivi se făcea la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea 1, a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi. Prin urmare, anterior datei de 1 ianuarie 2012, organul fiscal trebuia să facă dovada publicării în Monitorul Oficial a Ordinului prin care contribuabilii au fost declarați inactivi. În lipsa publicării, potrivit normelor (declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitor) nu se poate vorbi de o inactivitate în măsură să justifice nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, se consideră că sunt îndeplinite în totalitate condițiile art. 146 conform cărora X SRL este îndrituită să-și manifeste dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de furnizorii declarați inactivi sau având cod de TVA radiat.

În ce privește furnizorii a cărui cod de TVA a fost anulat, menționează că prevederile art. 11 alin. (14) au intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2012, neputând fi, prin urmare, invocate pentru tranzacții desfășurate anterior acestei date.

Art. 11 pct.1⁴ Cod Fiscal invocat de inspectorii fiscali intra în contradicție cu jurisprudența europeană în materie.

În speta, se invoca jurisprudența Curții Europene de Justiție care s-a pronunțat prin Decizia C - 438/2009 (cazul Dankowski) și C-324/11 (Toth). Petenta

invederează faptul că hotărârile Curții Europene de Justiție sunt pe larg folosite de legiutorul roman în cuprinsul Codului Fiscal și al Normelor de Aplicare aferente.

În concluzie, petenta solicită prin prezenta coroborarea acțiunilor reprezentanților AIF cu prevederile Codului Fiscal și a Deciziilor Curții Europene de Justiție, în speță admiterea deductibilității sumei de x lei aferentă facturilor emise de furnizorii inactivi sau având cod de TVA radiat.

În consecință, se consideră că organele de control în mod abuziv au considerat cheltuielile reprezentând achiziții marfă de la societățile inactive menționate anterior în sumă totală de x lei ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent perioadei 2009 - 2013 și TVA.

9. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul N SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul N SRL:

--- lei aferenta anului 2011;

--- lei aferenta anului 2012.

De asemenea, organul de control a considerat ca nedeductibilă suma de --- lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor realizate de societate de la furnizorul N SRL.

Organele de control au solicitat efectuarea unui control încrucișat la furnizorul N SRL din județul Arad.

În urma verificării încrucișate furnizorul N SRL a fost considerat de organele fiscale ca având un comportament fiscal cu risc mare din următoarele motive:

- Societatea a fost radiată începând cu data de 10.09.2012;
- Societatea nu a declarat operațiunile efectuate cu societatea X SRL prin declarația tip 394;
- Societatea nu a putut fi verificată de organele fiscale ale județului Arad
- Din verificarea mijloacelor de transport înscrise în avizele de însoțire marfă, organele de control au constatat ca mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare --- reprezintă un mijloc de transport aparținând societății ----SRL;
- Documentele aferente livrărilor nu îndeplinesc condiția de document justificativ, fara a preciza însă motivele ce au dus la această concluzie.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de control au concluzionat că achizițiile efectuate de societatea X SRL " ... nu sunt urmare a unor livrări (activitate economică pe teritoriul României) efectuate de o persoană impozabilă care a desfasurat activități economice" si au considerat că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea X SRL a efectuat achiziții de mărfuri (ulei, oua, lapte, zahar, făina, gris, etc.) de la societatea N SRL în perioada 12.07.2011- 09.03.2012, înainte de data la care furnizorul a fost declarat inactiv (10.09.2012). Ulterior datei

la care societatea N SRL a fost declarată inactivă, între cele două societăți nu au mai existat relații comerciale.

Referitor la transportul aferent achizițiilor de mărfuri precizează că, la fel ca în cazul celorlalți furnizori, transportul a fost efectuat de N SRL pe cheltuiala acestuia, mașinile angajate pentru efectuarea transportului fiind în sarcina furnizorului. De asemenea, precizează faptul că elementele cu privire la efectuarea transportului nu se regăsesc printre elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.19 Cod Fiscal pentru asigurarea deductibilității cheltuielii, respectiv TVA aferente facturilor emise de furnizori.

Petenta mai precizează faptul că toate mărfurile au fost achitate prin ordine de plată în conturile furnizorului N SRL.

Având în vedere cele de mai sus consideră că nu i se poate atrage răspunderea societății X SRL pentru faptul că furnizorul N SRL (i) a fost ulterior radiat (ii) nu a declarat tranzacțiile comerciale derulate cu clienții săi (iii) nu a putut fi verificată de organele de control. În consecință, consideră abuzivă concluzia organelor de control privind neacordarea deductibilității aferente achizițiilor în sumă de x lei. De asemenea observă că în conținutul RIF-ului sau al Deciziei de Impunere aferente, organul de control nu a adus argumente legale cu privire la eventualele articole încălcate din Codul Fiscal sau legislație conexasă, pe baza cărora să considere achizițiile efectuate nu au fost realizate ca urmare a unor livrări efectuate de o persoană impozabilă.

Singura încadrare legală pe care organele de control au adus-o în sprijinul considerării cheltuielilor cu achiziția de mărfuri de la furnizorul N SRL ca nedeductibile, face trimitere la documentele ce nu îndeplinesc condițiile de document justificativ (art. 21 alin.4 lit.f Cod Fiscal) fără a preciza care sunt condițiile încălcate, având în vedere că documentele anexate prezentei contestații cuprind informațiile prevăzute de art.155 alin.19 Cod Fiscal, respectiv au fost emise de o persoană impozabilă la momentul emiterii lor.

Trimiterile inspectorilor fiscali la prevederile art.6 alin.2 din Legea 82/1991 (R) cu modificările și completările ulterioare respectiv la art. 11 alin.1 din Codul Fiscal nu concordă cu realitatea economică a tranzacțiilor dintre părți, prevederile ce presupun că " ... autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic ... " nefiind aplicabile în acest caz.

De asemenea, mărfurile achiziționate de la furnizorul N SRL au fost comercializate de X SRL, înregistrându-se venituri impozabile.

Din punct de vedere al TVA, se precizează că în perioada în care achizițiile de marfă au fost derulate cu furnizorul N SRL, acesta îndeplinea calitatea de persoană impozabilă așa cum este definită potrivit art. 127 alin. 1 Cod Fiscal, societatea desfasurând "*... de o maniera independenta și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități*". Invederează faptul că legiuitorul a considerat că indiferent de rezultatul sau scopul activității economice (sau comportamentul fiscal), furnizorul,

în speță N SRL, se manifestă că o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, realizând operațiuni supuse taxei în sensul art.126 alin. 1 Cod Fiscal.

Astfel, consideră că societatea X SRL îndeplinește condițiile prevazute de art.146 alin. 1 Cod Fiscal pentru exercitarea deplină a dreptului de deducere al TVA aferentă facturilor emise de furnizorul N SRL.

În concluzie, consideră că în sarcina societății XSRL nu pot fi puse sume având drept fapt generator comportamentul inadecvat fiscal și incontrollabil al furnizorului. Pe cale de consecință, se consideră că suma de x lei reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anilor 2011 și 2012, respectiv TVA deductibilă suma de x lei.

Invocarea de către organul de inspecție fiscală a comportamentului inadecvat al furnizorilor nu este în măsură să afecteze drepturile în materie fiscală (deducerea cheltuielilor și a TVA), atât timp cât a avut un comportament fiscal adecvat.

De asemenea, se invoca jurisprudența CJUE , respectiv cauzele conexe 80-11 și 142111, Mahageben și Peter David, cauza C-273/11 (Mecsek-Gabona), cauzele conexe C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum) și C-484/03 (Bond House Systems), precum și cauza C-285/11 Bonik.

Aceste decizii recente ale Curții sunt date în materia TVA, dar ele dau expresie unor principii de administrare fiscală, dau expresie principiului conform căruia nimeni nu poate răspunde pentru fapta altuia, ci doar pentru cea proprie. În materie fiscală, acest principiu conduce la exonerarea de răspundere a unei persoane care, fără voia sa, este inclusă într-un mecanism de fraudă; contribuabilul este obligat a face unele verificări ale partenerilor săi contractuali, obligație pe care petenta consideră că a îndeplinit-o.

Prevederile art.11 alin. (1) Cod fiscal au fost invocate în mod arbitrar de către organele fiscale, fără a justifica reîncadrarea operațiunilor pentru a reflecta conținutul lor economic.

În cazul de față, echipa de inspecție s-a limitat doar să redea textul acestui articol în vederea fundamentării nedeductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit, fără a oferi argumente care să justifice caracterul abuziv/fraudulos al operațiunilor efectuate de către subscrisa. În acest mod a fost afectat nu numai patrimoniul contestatarei, dar, implicit, și dreptul ei la apărare.

10. Cu privire la sumele facturate de furnizorul S SRL

Organele de control au considerat suma de x lei ca fiind cheltuieli nedeductibile, sume facturate de furnizorul S SRL.

De asemenea, organul de control a considerat ca nedeductibilă suma de x lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor realizate de societate de la furnizorul S SRL.

Organele de control au solicitat efectuarea unui control încrucișat la furnizorul S SRL din județul Bihor.

În urma verificării încrucișate, furnizorul S SRL a fost considerat de organele fiscale ca având un comportament fiscal cu risc mare din următoarele motive:

- Societatea a fost radiată începând cu data de 13.12.2012;
- Societatea nu a declarat operațiunile efectuate cu societatea X SRL prin declarația tip 394;
- Societatea a fost verificată de organele fiscale ale județului Bihor, stabilindu-se un prejudiciu de x lei;
- Din verificarea mijloacelor de transport înscrise în avizele de însoțire marfă, organele de control au constatat că mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare --- reprezintă un mijloc de transport aparținând societății --- SRL;
- Documentele aferente livrărilor nu îndeplinesc condiția de document justificativ, fără a preciza însă motivele ce au dus la aceasta concluzie.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de control au concluzionat că achizițiile efectuate de societatea XSRL " ... nu sunt urmare a unor livrări (activitate economică pe teritoriul României) efectuate de o persoană impozabilă care a desfășurat activități economice". Astfel, organele de control au considerat că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea XSRL a efectuat achiziții de mărfuri (pulpe pui, Coca Cola și Fanta, etc.) de la societatea S SRL în perioada 13.10.2010-03.11.2010, înainte de data la care furnizorul a fost declarat inactiv (13.12.2012). Precizează că ulterior datei în care societatea S SRL a fost declarată inactivă între cele două societăți nu au mai existat relații comerciale.

Referitor la transportul aferent achizițiilor de mărfuri precizează că, la fel ca în cazul celorlalți furnizori, transportul a fost efectuat de S SRL pe cheltuiala acestuia, masinile angajate pentru efectuarea transportului fiind în sarcina furnizorului. De asemenea, elementele cu privire la efectuarea transportului nu se regăsesc printre elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.19 Cod Fiscal pentru asigurarea deductibilității cheltuielii, respectiv TVA aferente facturilor emise de furnizori.

Petenta mai precizează faptul că toate mărfurile au fost achitate prin ordine de plată în conturile furnizorului S SRL.

Având în vedere cele de mai sus consideră nu i se poate atrage răspunderea societății X SRL pentru faptul că furnizorul S SRL (i) a fost ulterior radiat (ii) nu a declarat tranzacțiile comerciale derulate cu clienții săi (iii) nu a putut fi verificat de organele de control. În consecință consideră abuzivă concluzia organelor de control privind neacordarea deductibilității aferente achizițiilor în sumă de x lei. De asemenea, subliniază că organele de control nu au adus argumente legale cu privire la eventualele articole încălcate din Codul Fiscal sau legislație conexasă, pe baza căroră să considere achizițiile efectuate nu au fost realizate ca urmare a unor livrări efectuate de o persoană impozabilă. Se face trimitere la jurisprudența CJUE invocată la punctul precedent.

Singura încadrare legică pe care organele de control au adus-o în sprijinul considerării cheltuielilor cu achiziția de mărfuri de la furnizorul S SRL, ca

nedeductibile, face trimitere la documentele ce nu îndeplinesc condițiile de document justificativ (art. 21 alin.4 lit.f Cod Fiscal), fără a preciza care sunt condițiile încălcate, având în vedere că documentele anexate prezentei contestații cuprind informațiile prevazute de art.155 alin.19 Cod Fiscal, respectiv au fost emise de o persoană impozabilă la momentul emiterii lor.

Trimiterile inspectorilor fiscali la prevederile art.6 alin.2 din Legea 82/1991 (R) cu modificările și completările ulterioare, respectiv la art. 11 alin.1 din Codul Fiscal nu concordă cu realitatea economică a tranzacțiilor dintre părți, prevederile ce presupun că " ... autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic ... " nefiind aplicabile în acest caz.

Petenta atrage atenția asupra faptului că mărfurile achiziționate de la furnizorul S SRL au fost comercializate de X SRL, înregistrând venituri impozabile. Atât timp cât au considerat aceste achiziții ca neavând un scop economic, organele de control nu s-au întrebat de unde au fost achiziționate mărfurile în valoare de x lei vandute ulterior de XSRL. Inspectorii fiscali nu au precizat care a fost scopul (daca nu cel economic) la achizițiile de marfuri efectuate de Y Corn SRL de la furnizorul S SRL.

Din punct de vedere al TVA, petenta arată că în perioada în care achizițiile marfă au fost derulate cu furnizorul S SRL, acesta îndeplinea calitatea de persoană impozabilă așa cum este definită potrivit art. 127 alin. 1 Cod Fiscal, societatea desfășurând "... de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități". Invederează faptul că legiuitorul a considerat că indiferent de rezultatul sau scopul activității economice (sau comportamentul fiscal), furnizorul, în speță S SRL se manifestă ca o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, realizând operațiuni supuse taxei în sensul art.126 alin. 1 Cod Fiscal.

Astfel, petenta consideră că societatea X SRL îndeplinește condițiile prevazute de art.146 alin. 1 Cod Fiscal pentru exercitarea deplină a dreptului de deducere al TVA aferentă facturilor emise de furnizorul S SRL, în speță:

- Facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 alin.19 Cod Fiscal.

Consideră că trimiterile la prevederile art.11 din Codul Fiscal pentru justificarea nedeductibilității TVA este exagerată și în dezacord total cu realitatea tranzacțiilor dintre cele două părți.

În concluzie, petenta consideră că în sarcina societății X SRL nu pot fi puse sume la plată având drept fapt generator comportamentul inadecvat fiscal și incontrollabil al furnizorului. Pe cale de consecință consideră că suma de x lei reprezintă cheltuielă deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2010 respectiv suma de y lei reprezintă TVA deductibilă.

11. Cu privire la investițiile înregistrate în contul 231

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2009, societatea prezintă un sold în sumă de x lei.

Organele de control au procedat la colectarea TVA în sumă de x lei aferentă acestor investiții, motivand lipsa unor "situații de lucrări acceptate de beneficiar și recepția finală a investiției în curs efectuate până la data de 30.04.2014".

În fapt, anexează prezentei contestații:

- Contractul de executie lucrari nr.32/04.01.2010, avand ca obiect "amenajare magazin Y nr.----" și Actul adițional nr. 1, ce prevad lucrări în sumă totală de x lei;
- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.----, semnat atat de executant cat și de beneficiar;
- Facturi și devize aferente contractului nr.---;
- Contractul de execuție lucrări nr.----, avand ca obiect "amenajare magazin Y nr.----" ce prevad lucrări în sumă totală de --- lei;
- Facturi și devize aferente contractului nr.---;
- Factura fiscală nr.---- ce are înscris în continut "amenajare magazin Y bd. Republicii nr.---";
- Factura fiscală nr.--- ce are înscris în continut "amenajare magazin Y bd. Republicii nr.---";
- Factura fiscală nr.---- ce are înscris în continut "amenajare magazin Y bd. Republicii nr.---";
- Factura fiscala nr.--- ce are înscris în continut "amenajare magazin Y bd. Republicii nr.---";
- Devize de lucrări aferente amenajării magazinului Y din --- ce cuprind în detaliu operațiunile realizate aferente amenajării spatiului în cauză;
- Procese verbale de recepție nr.---- aferent magazinului nr.---, respectiv nr.---- aferent magazinului Y ---.

Petenta consideră că sunt îndeplinite condițiile art. 128 alin. 4 lit a Cod Fiscal, societatea X SRL punand la dispoziție documentele necesare justificării TVA deductibile în suma de x lei.

Atrage atenția asupra faptului că aceste cheltuieli au fost realizate în scopul îmbunătățirii condițiilor spațiilor de comercializare, proprietate a XSRL, concurand astfel la realizarea de operațiuni taxabile – vanzarea de mărfuri.

Avand în vedere observațiile de mai sus, petenta solicită anularea Deciziei de Impunere nr. A pentru urmatoarele sume:

- impozit pe profit in suma de --- lei;
- dobanzi/majorări aferente impozit pe profit în sumă de --- lei;
- penalități aferente impozit pe profit în sumă de --- lei;
- TVA de plată în sumă de --- lei;
- Dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA în sumă de --- lei;
- Penalități de intarziere aferente TVA în sumă de --- lei;

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Timiș – Activitatea de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. B, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A, au consemnat urmatoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au stabilit suplimentar pentru perioada 2008-2013:

- diferență impozit profit: --- lei
- majorări întârziere: ---lei
- penalități întârziere: --- lei

În anul 2008

Fata de cheltuielile nedeductibile fiscal evidentiata de societate, s-au constatat neindeplinirea conditiilor de deductibilitate fiscala pentru cheltuieli in suma totala de --- lei, astfel:

1.Societatea înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în valoare de --- lei baza impozabilă , facturi emise de SC Y SRL (factura nr.--- în valoare de --- lei din care baza impozabila --- lei , si nr.--- in valoare totala de --- lei, din care baza impozabila --- lei), persoană juridică afiliată, fără a justifica cu documente serviciile prestate și dacă au fost utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile.

Din explicatiile date de reprezentantul societatii a rezultat ca SC Y SRL ar fi efectuat servicii de depozitare catre SC XSRL.

Organul de inspectie a solicitat contractul de prestare servicii de depozitare, iar din contractul prezentat nr.--- nu rezulta obligatia platii acestor servicii (alt contract nu a mai fost incheiat).

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale societatea nu a prezentat alte documente justificative din care sa rezulte necesitatea si oportunitatea acestor servicii sau contracte pentru serviciile facturate de SC Y SRL prin facturile mai sus mentionate .

Act normativ incalcat : art.19 (l), art.21 (l), art.21 alin.(4) lit.u) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare, prevederile de la pct.48 din HG 44/2004 Titlul II cu modificarile ulterioare, coroborat cu prevederile de la art.3 alin.(4) din OMF 29/2003, deoarece au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile reprezentand achizitii de servicii care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Cu suma de --- lei organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent anului fiscal 2008.

2. Societatea deduce în anul 2008 cheltuieli cu prestările de servicii manoperă în sumă de --- lei, de pe facturi emise de SC Z SRL, facturile nu au fost însoțite de situații de lucrări de rapoarte de lucru din care să justifice că aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile.

Act normativ incalcat : prevederile art.21 alin.(4) lit.n) din Legea 571/2003,cu modificarile ulterioare si prevederile si pct.48 din HG 44/2004, privind normele de aplicare a Codului Fiscal , Deciziei V din 30.10.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Cu suma de --- lei organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent anului fiscal 2008.

3. Societatea deduce cheltuieli cu serviciile de cazare și deplasare în sumă de --- lei de la diverse societati, fără a fi însoțite de ordine de deplasare sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în scopul obținerii de venituri impozabile. Cu suma de --- lei organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent anului fiscal 2008.

Organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent perioadei 01.01.2008-31.12.2008 cu cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de --- lei, rezultand un profit impozabil recalculat in suma de --- lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit in cuantum de --- lei prin aplicarea cotei de 16%, in conformitate cu prevederile art. 17 din Lg.571/2003 si tinandu-se cont de cheltuielile cu sponsorizarea deductibila in suma de --- lei.

S-a stabilit astfel un impozit suplimentar in suma de ---69 lei .

La impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii de la data de 16.02.2009 pana la data de 25.03.2015 in suma totala de --- lei, din care majorari de intarziere in suma de --- lei si penalitati de intarziere de 15% in suma totala de --- lei.

În anul 2009

Fata de cheltuielile nedeductibile fiscal evidentiata de societate, s-a constatat neindeplinirea conditiilor de deductibilitate fiscala pentru cheltuieli in suma totala de --- lei, astfel:

1. Societatea deduce în anul 2009 cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de --- lei de pe facturi emise de societăți fără a fi însoțite de situații de lucrări de rapoarte de lucru din care să justifice că aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile.

În această situație sunt urmatoarele societăți:

- SC A care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de --- lei (bază impozabilă)

- SC Z SRL care emite facturi de prestari servicii către SC X SRL în sumă de --- lei (bază impozabilă)

Act normativ incalcat:

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003, cu modificarile ulterioare si prevederile pct.48 Titlul II din HG 44/2004, privind normele de aplicarea Codului Fiscal , Deciziei V din 30.10.2007 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie.

Cu suma de --- lei s-a recalculat profitul impozabil calculat de societate in anul fiscal 2009.

2. Societatea deduce cheltuieli cu serviciile de cazare și deplasare în anul 2009 în sumă de --- de la SC ----- SRL fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în folosul activității, reprezentantul societatii nu a putut prezenta documente justificative

Cu suma de --- s-a recalculat profitul impozabil aferent anului fiscal 2009.

Act normativ incalcat:

-art. 21 (1), art.21alin.(4) lit. f) si art.21alin.(2)lit.(e) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare si a pct. 46 Titlul II din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a codului fiscal coroborat cu pct.27 Titlul II din HG 44/2004.

3. cheltuieli cu cazarea în sumă de --- lei fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în folosul activității.

4. Societatea nu a facturat suma de --- lei provenită din diferențele constatate din momentul livrării și momentul recepționării la clienți (conform declaratiei reprezentantului societatii) și aflată în soldul contului 418 « Clienti - Facturi de întocmit » din anul 2008 și până la 30.04.2014.

Din raspunsul dat de reprezentantul societatii in nota explicativa , soldul contului 418 "Clienti-facturi de intocmit", in suma de --- lei a ramas din anul 2008 ca urmare a schimbarii modului de lucru si a programelor informatice.

Astfel, din afirmatia reprezentantului societatii ca "acest sold nu se mai putea factura, deoarece marfa respectiva nu a fost livrata nimanui" rezulta ca bunurile livrate prin avizele de insotire marfuri si care au fost receptionate cu cantitati diferite de cele livrate reprezinta minus in gestiune imputabil sau neimputabil pentru care societatea nu a intocmit documente justificative din care sa rezulte ce regim au avut marfurile iesite din gestiune .

Organul de inspectie constata ca societatea avea obligatia ca pentru bunurile iesite din gestiune care nu au mai fost facturate sa le considere cheltuieli nedeductibile, deoarece lipsesc documente justificative conform prevederilor art.21 alin 4 lit.c), coroborat cu art.19 alin.1 din Codul Fiscal actualizat.

Organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2009 tinand cont de cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de -- - lei si profitul impozabil inregistrat de societate, rezultand un profit impozabil in suma de --- lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit in cuantum de --- lei prin aplicarea cotei de 16%, in conformitate cu prevederile art. 17 din Lg.571/2003 si s-a scazut cheltuielile cu sponsorizarea deductibila in suma de --- lei (calculata corect de societate).

Impozitul pe profit datorat pentru anul 2009 stabilit de prezentul control este in suma de --- lei fata de --- lei declarat de agentul economic, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de --- lei.

La impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de --- lei au fost calculate accesorii de la data de 25.02.2010 pina la data de 25.03.2015 in suma totala de --- lei ,din care majorari de intarziere in suma de --- lei si penalitati de intarziere de 15% in suma totata de --- lei .

În anul 2010.

1. Societatea deduce cheltuieli cu serviciile de cazare în perioada 01.01.2010-30.09.2010, în sumă de --- lei facturate de SC ---- fără a fi însoțite de

ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili de organul de inspecție cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în folosul obținerii de venituri.

2. Societatea a efectuat achiziții de mărfuri de la SC --- SRL care a fost declarată inactiva începând cu data de 26.02.2008. În perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 societatea a înregistrat achiziții de mărfuri, în sumă de --- lei din care -- - lei bază impozabilă. Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 01.05.2008, SC --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.21 alin.(4) lit.r din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la neacordarea deductibilității cheltuielilor cu marfurile scăzute din gestiune, respectiv înregistrate de la SC --- SRL în suma de --- lei

3. Societatea a achiziționat mărfuri de la SC ---SRL în perioada 01.01.2010-30.09.2010, în sumă de --- lei din care --- lei bază impozabilă, în condițiile în care furnizorul a fost declarat inactiv începând cu 02.06.2009.

4. Societatea deduce cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de ---- lei de pe facturi emise de societăți, fără a fi însoțite de situații de lucrări de rapoarte de lucru prin care să justifice că aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile. În această situație sunt următoarele societăți

- SC --- care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de --- lei (baza impozabilă)

- SC Z SRL care emite facturi de prestări servicii către SC --- SRL în sumă de --- lei (baza impozabilă)

5. cheltuieli cu cazarea în sumă de --- lei, cheltuieli neefectuate în scopul obținerii de venituri impozabile SRL fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat, respectiv cazat și dacă s-a deplasat în folosul activității.

Fata de cheltuielile nedeductibile fiscal evidenciate de societate, prezentul control a constatat neindeplinirea condițiilor de deductibilitate fiscală pentru cheltuieli în suma totală de --- lei, aferente perioadei 01.10.2010-31.12.2010 astfel:

1. Societatea a efectuat achiziții de mărfuri (pulpe de pui) de la SC S SRL în sumă de --- lei (baza impozabilă) pentru care nu s-a putut dovedi că sunt urmare a unei livrări (activități economice pe teritoriul României)

Organul de inspecție a procedat la neacordarea dreptului de deducere TVA și a cheltuielilor de scădere din gestiune a bunurilor tranzactionate cu proveniență de la SC S SRL.

SC S SRL este radiată începând cu data de 13.12.2012, fapt pentru care verificarea încrucișată solicitată de organele de inspecție fiscală nu a putut fi efectuată.

Din informatiile obtinute din baza de date a DGRFP Timisoara se constata ca SC S SRL are ca obiect de activitate "Comert cu ridicata al deseurilor si resturilor" si este inactiva din data de 22.05.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, ultima declaratie depusa pentru TVA a fost pentru luna septembrie 2010, declaratia pentru impozitul pe profit (cod 101) nu a fost depusa niciodata, ultimul bilant contabil depus a fost la 31.12.2011, declaratia cod 394 nu a fost depusa niciodata, acest fapt determinand ca organul de inspectie sa considere ca SC S SRL are un comportament fiscal cu risc mare, fiind radiata incepand cu data de 13.12.2012 si nu s-a putut dovedi ca aceste achizitii sunt urmare a unor livrari (activitate economica pe teritoriul Romaniei) efectuate de o persoana impozabila care a desfasurat activitati economice.

De asemenea a fost analizata baza de date privind Sistemului National de Evidente Auto in care au fost verificate mijloacele de transport care apar inscrise in unele facturile de achizitii si in unele avize de insotire a marfurilor de la SC S SRL. Astfel s-a constatat ca, spre exemplu pentru factura nr.---, prin care au fost achizitionate bunuri reprezentand pulpe superioare cu spate in cantitate de --- kg, transportul marfurilor conform datelor inscrise pe factura (deoarece societatea nu a prezentat avizul de insotire marfa) s-a efectuat cu mijlocul de transport cu nr. de inmatriculare --- care, conform bazei de date privind Sistemului National de Evidente Auto, reprezinta un autotractor apartinand SC --- SRL, CUI ----, societate cu care (conform declaratiilor cod 394) SC XSRL nu a avut relatii comerciale iar SC S SRL, prin nedepunerea declaratiilor cod 394, nu reiese ca ar fi avut relatii comerciale de prestari servicii de transport.

Ca urmare organul de control considera ca pentru bunurile achizitionate de la SC SSRL la SC XSRL nu se face dovada transportului acestora si ca urmare pentru acestea nu se acorda dreptul la deductibilitatea cheltuielilor.

2. Societatea deduce cheltuieli cu cazarea, deplasare, în sumă de --- lei de la SC ---- SRL, fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat respectiv cazat și daca s-au deplasat în folosul activității societății.

Reprezentantul societatii nu a putut prezenta documente justificative (ordine de deplasare) din care sa rezulte utilizarea acestor cheltuieli in scopul obtinerii de venituri, asa cum este prevazut la art. 21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit. f) si art.21 alin. (2) lit. (e) din Legea 571/2003 cu modificarile ulterioare si a pct. 46 din HG 44/2004 Titlul VI privind Normele de aplicare a Codului fiscal, coroborat cu pct.27 Titlul II din HG 44/2004.

Organul de inspectie a recalculat profitul impozabil aferent perioadei 01.10.2010-31.12.2010 tinind cont de cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de -- lei si profitul impozabil inregistrat de societate, rezultand un profit impozabil recalculat in suma de --- lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit in cuantum de --- lei prin aplicarea cotei de 16%, in conformitate cu prevederile art. 17 din

Lg.571/2003 si s-a scazut cheltuielile cu sponsorizarea deductibila in suma de --- lei.

Impozitul pe profit datorat pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 stabilit de prezentul control este in suma de --- lei fata de --- lei declarat de agentul economic, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de --- lei.

La impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de --- lei au fost calculate accesorii de la data de 25.02.2011 pina la data de 25.03.2015 in suma totala de --- lei din care majorari de intarziere in suma de --- lei si penalitati de intarziere de 15% in suma totata de --- lei .

În anul 2011

1.În anul 2011 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizările la o persoană afiliată în sumă de ---- lei, respectiv către Asociația --- al carei presedinte este --- (asociat și administrator societate XSRL) .

Conform art.6 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, societatea fiind afiliata cu organizatia nonprofit Asociația --- al carei presedinte este ---- (persoana afiliata)nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit. Act normativ incalcat - prevederile art.6 lit.b din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea.

De asemenea, societatea înregistrează cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de --- lei, din care --- lei sponsorizările la persoana afiliată Asociația ---.

În declarația cod 101 ține cont la calculul impozitului pe profit de sponsorizarea considerată de societate în limita admisă prevăzută de lege în suma de --- lei.

Suma de --- lei reprezintă sponsorizarea în limita admisă prevăzută de lege din impozitul pe profit de care societatea trebuia să țină cont la calculul impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2011.

Diferența de --- lei între reprezintă sponsorizare fără drept de deducere din impozitul pe profit.

2. Societatea deduce cheltuieli cu cazarea, deplasare în sumă de --- lei de la SC ----- SRL fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat respectiv cazat și dacă s-au deplasat în folosul activității societății.

3.In perioada iulie 2011-martie 2012 , SC XSRL a achizitionat de la SC ----- - SRL bunuri reprezentand ulei, oua, lapte, zahar,faina si gris, in valoare totala de -- ----- lei, din care TVA in suma de ----- lei.

A fost analizata baza de date privind Sistemului National de Evidente Auto in care au fost verificate mijloacele de transport care apar inscrise in unele facturile de achizitii si in unele avize de insotire a marfurilor de la SC ----- SRL. Astfel s-a constatat ca, spre exemplu, pentru factura nr.-----, prin care au fost achizitionate bunuri reprezentand pepsi de 2,5 l, transportul marfurilor conform datelor inscrise pe avizul de insotire marfa (pe factura nu este in scris nr. mijlocului de transport in rubrica date privind expeditia) s-a efectuat cu mijlocul de transport cu nr. de inmatriculare ---- care, conform bazei de date Evidente Auto, reprezinta un

autotractor aparținând SC ---- SRL, CUI ---, societate cu care SC X SRL nu a avut relații comerciale, iar SC ---- SRL, prin nedeținerea declarațiilor cod 394, nu reiese că ar fi avut relații comerciale de prestări servicii de transport. Ca urmare, organul de control consideră că pentru bunurile achiziționate la SC XSRL nu face dovada transportului acestora și ca urmare pentru acestea nu se acordă dreptul la deductibilitatea cheltuielilor.

Ca urmare a solicitării efectuării unui control încrucișat la SC ----- SRL, a rezultat că ----- SRL este radiată conform datelor din aplicația "Apel" aparținând DGRFP Timisoara, fapt pentru care verificarea nu a putut fi efectuată.

Astfel, organul de inspecție consideră că achizițiile efectuate de la SC ----- SRL nu s-au putut dovedi că sunt urmare a unor livrări (activitate economică pe teritoriul României) efectuate de o persoană impozabilă care a desfășurat activități economice, și de asemenea societatea are un comportament fiscal cu risc mare, fiind declarată inactivă începând cu data de 10.09.2012 și în faliment din data de 27.02.2013.

Având în vedere cele menționate cu privire la proveniența bunurilor, modul de întocmire a facturilor și a lipsei unor avize de expeditie, justificarea transportului bunurilor precum și comportamentul fiscal cu risc mare al SC --- SRL confirmat prin metoda controlului încrucișat, SC XSRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente pentru achizițiile efectuate de la SC ---- SRL.

4. Societatea a efectuat achiziții de servicii de la SC -----SRL care a fost declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010.

SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus atât cheltuielile (ca și TVA) din facturi emise de un contribuabil inactiv în anul 2011 în sumă de ----- lei (baza impozabilă).

5. Societatea deduce în anul 2011 cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de --- lei de pe facturi emise de societăți, fără a fi însoțite de situații de lucrări, de rapoarte de lucru din care să justifice că aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile.

În această situație sunt următoarele societăți:

- SC ---- care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de --- lei (baza impozabilă);

- SC Z SRL care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de - ---- lei (baza impozabilă);

- SC --- SRL care emite facturi de prestări servicii către SC ----- SRL în sumă de ----- lei (baza impozabilă).

În anul 2012

1. În anul 2012 societatea a înregistrat cheltuieli cu sponsorizările la persoana afiliată în sumă de ---- lei, respectiv către Asociația ----- al cărei președinte este --- care are calitatea de administrator și asociat la SC XSRL.

Cu suma de -----lei s-a recalculat impozitul pe profit aferent anului 2011.

2. Societatea deduce cheltuieli cu cazarea, deplasare, în sumă de ---- lei facturate de SC ----- SRL fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative , neputandu-se stabili cine s-a deplasat, respectiv cazat și dacă s-au deplasat în folosul activității societății.

3. Societatea a efectuat achiziții de mărfuri (pulpe de pui) de la SC ----- SRL în sumă de ---- lei (baza impozabilă) pentru care nu s-a putut dovedi ca sunt urmare a unei livrări (activități economice pe teritoriul României) de la o persoană impozabilă.

4. Societatea deduce în anul 2012 cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de ----- lei de pe facturi emise de societăți fără a fi însoțite de situații de lucrări de rapoarte de lucru din care să justifice că aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile.

În această situație sunt următoarele societăți

- SC Z SRL care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de - -- lei (baza impozabilă)

- SC ---SRL care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de - -- lei (baza impozabilă).

5. Societatea a efectuat achiziții de servicii de la SC ----- SRL care a fost declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010.

SC XSRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus atât cheltuielile (cat și TVA) din facturi emise de un contribuabil inactiv în anul 2012 în sumă de --- lei (baza impozabilă).

În anul 2013.

1. Societatea deduce cheltuieli cu cazarea, deplasare, în sumă de ---- lei facturate de SC ----- SRL, fără a fi însoțite de ordine de deplasare, sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat, respectiv cazat și dacă s-au deplasat în folosul activității societății.

2. Societatea deduce în anul 2013 cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de --- lei de pe facturi emise de societăți, fără a fi însoțite de situații de lucrări de rapoarte de lucru din care să justifice ca aceste servicii sunt aferente operațiunilor impozabile .

În această situație sunt următoarele societăți

- SC ----- care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de --- lei (baza impozabilă)

- SC Z SRL care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de - -- lei (baza impozabilă)

- SC -- SRL care emite facturi de prestări servicii către SC XSRL în sumă de - ----- lei (baza impozabilă)

3. În luna octombrie - noiembrie 2013 societatea a achiziționat de la SC ---- SRL bunuri reprezentând produse de panificație în valoare totală de ----- lei, din care baza impozabilă în sumă de ----- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, fără a ține seama de faptul ca SC ----- SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 30.10.2013.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ----- lei, au fost calculate majorări de întârziere de la data de 25.04.2008 până la data de 25.03.2015, în sumă totală de -- lei și penalități de întârziere în sumă totală de --- lei.

B. Cu privire la TVA

1. Referitor la SC ----- SRL și SC -----SRL

Agentul economic deduce TVA în sumă de --- lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC ----- SRL și deduce TVA în sumă 43.048 lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC ----- SRL, societăți care au un comportament fiscal inadecvat, în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesustținute de documente și pentru care nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite.

Organul de inspecție a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile tranzacționate cu proveniență de la SC---SRL și SC ---SRL.

2. Referitor la societățile neplătitoare de TVA și societățile inactive.

În lunile martie și aprilie 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri (ex. ulei de floarea soarelui) în valoare totală de --- lei, din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 01.05.2008, societății --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA. Totodată SC --- SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 26.02.2008.

În lunile martie, aprilie, mai și decembrie 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri în valoare totală de --- lei, din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 15.05.2009, SC --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA

Astfel, pentru suma de --- lei societatea nu are drept de deducere .

În lunile septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2011 și lunile februarie, martie și aprilie 2012 societatea a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentând servicii de publicitate în valoare totală de --- lei, din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 01.11.2010, SC --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Totodată SC --- SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010.

În lunile februarie și martie 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri (reprezentand zahar) în valoare totală de --- lei, din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 01.07.2009, societății --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Totodată SC ----SRL a fost declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009.

În lunile aprilie și mai 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri (reprezentand spre exemplu calgon, lenor, milka, etc.) în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 05.06.2006, societății --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În perioada septembrie 2010-iunie 2011 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand produse de panificație în valoare totală de --- lei, din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, societatea --- SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 01.07.2011 - 01.08.2013.

În perioada februarie 2013 - noiembrie 2013 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand produse de panificație în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, fără a ține seama de faptul că SC --- SRL a fost declarata inactiva incepand cu data de 30.10.2013.

În lunile martie și aprilie 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand spre exemplu ciocolată, cafea, etc. in valoare totala de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achizitie de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, începând cu data de 01.06.2009, SC --- SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În luna aprilie 2011 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand mărfuri in valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, SC --- SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 01.08.2011 -29.08.2012.

În lunile octombrie și noiembrie 2012 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand caserole din polistiren în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, SC --- SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 15.10.2010 -01.08.2012.

În lunile ianuarie și mai 2010 agentul economic a achiziționat de la SC --- SRL bunuri reprezentand cafea în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei.

Facturile de achiziție de la acest furnizor au fost înregistrate în evidența contabilă a societății fără a ține seama de faptul că, societății SC --- SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA doar în perioada 07.12.2010 -04.03.2013 .

3. Referitor la SC ----- SRL

S-a constatat că în perioada verificată sunt înregistrate în evidența contabilă unele documente ce reprezintă achiziții ce nu pot fi justificate ca fiind efectuate în scopul activității economice, reprezentand servicii de cazare în valoare totală de --- lei din care TVA în suma de --- lei

Astfel societatea nu a prezentat ordine de deplasare pentru facturile de cazare care să certifice faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul activității societății SC X SRL.

Societatea deduce TVA în sumă de totală de --- lei de pe astfel de documente emise de SC ----- SRL.

Astfel, TVA aferentă achizițiilor menționate mai sus în sumă totală de --- lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal deoarece serviciile nu sunt achiziționate în folosul activității sale.

4. Referitor la SC ---- SRL.

Societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de SC ---SRL în valoare totală de --- lei din care baza impozabila --- lei aferente unor prestări de servicii care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății. Deci pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA deci nu poate fi dedusă.

În perioada 2008 - 2013 societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de SC --- SRL, în valoare totală de --- lei din care baza impozabilă --- lei aferente unor prestări de servicii manoperă care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății.

Astfel, pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci TVA nu poate fi dedusă.

În perioada verificată societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de SC --- SRL, în valoare totală de --- lei din care baza

impozabilă --- lei aferente unor prestări de servicii, manopera care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății. Deci pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci TVA nu poate fi dedusă .

5. Referitor la SC ---- SRL și ---- SA

S-a constatat că în perioada verificată sunt înregistrate în evidența contabilă unele facturi ce reprezintă achiziții ce nu pot fi justificate ca fiind efectuate în scopul activității economice, reprezentând bilete de călătorie în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei .Astfel societatea nu a prezentat ordine de deplasare pentru facturile de călătorie care să certifice faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul activității societății SC XSRL

Societatea deduce TVA în sumă de totală de --- lei de pe astfel de documente emise de SC ---- SRL și SC ---SA .

Astfel, TVA aferentă achizițiilor menționate mai sus în sumă totală de --- lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal deoarece serviciile nu sunt achiziționate în folosul activității sale.

6. Referitor la TVA aferentă livrărilor înregistrate în contul 418 .

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2009, societatea prezintă un sold final al contului 418 « Clienti - Facturi de intocmit» în suma de --- lei, sold care până la 30.04.2014 nu a suferit modificări. Având în vedere acest aspect organele de inspecție fiscală au solicitat agentului economic explicații referitoare la această situație .

Din răspunsul dat de reprezentantul societății în nota explicativă " Soldul contului 418 "Clienti-facturi de intocmit", în suma de --- lei a rămas din anul 2008 ca urmare a schimbării modului de lucru și a programelor informatice. Până în anul 2008 livrările către clienții IKA (hypermarketuri și supermarketuri) se faceau pe baza de avize care se înregistrau automat în contabilitate prin articolul 418=707.

Dupa recepția efectuată la sediul clientului se emitea factura cu cantitățile recepționate de client (411 =707 și se storna 418=707), care puteau fi ușor diferite de cele din aviz, iar valoarea facturată diferită de cea din aviz. Ca urmare, înregistrarea 411 =418, putea avea valoare diferită de cea din articolul 411 =707.

Diferențele înregistrate în plus pe baza avizelor se stomau automat de către program prin articolul 418=707. În anul 2008 s-a adoptat un alt sistem informatic, în care livrările pe baza de avize nu mai erau înregistrate prin articolul 418=707, ele fiind facturate a doua zi clienților și înregistrate direct prin articolul 411 =707.

Soldul contului 418 a fost preluat în noul program fără a se mai efectua reglarea prin stornare a acestuia".

Astfel, bunurile livrate prin avizele de însoțire marfuri și care au fost recepționate de clienți cu cantități diferite de cele livrate reprezintă minus în

gestiune imputabile sau neimputabile pentru care societatea nu a întocmit documente justificative din care sa rezulte regimul marfurilor iesite din gestiune.

Organul de inspectie constata ca societatea avea obligatia ca pentru bunurile constatate minus in gestiune sa colecteze TVA A conform prevederilor art.128 alin.4) lit.d) din Codul fiscal.

Pana la finalizarea prezentei inspectii fiscale societatea nu a colectat TVA la diferenta in minus din gestiune, fapt pentru care organul de control a colectat TVA in suma totala de --- lei .

7. Referitor la TVA aferentă investițiilor înregistrate în contul 231

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2009, societatea prezintă un sold inițial al contului 231 « Investiții în curs » în sumă de --- lei.

Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat situații de lucrări acceptate de beneficiar și recepția finală a investiției în curs efectuate până la data de 30.04.2014, fapt pentru care organul de inspecție nu a identificat destinația investiției efectuate, respectiv dacă a fost utilizată în scopul realizării de venituri impozabile.

Din răspunsurile la întrebările puse de organul de control cu privire la documentele justificative privind sumele înregistrate în soldul contului 231 «Investiții în curs» organul de inspecție fiscală constată că agentul economic face referire la facturi și situații de lucrări executate în anul 2007 fără însă a prezenta situații de lucrări efectuate în perioada supusă verificării și dacă acestea se mai afla în soldul contului 231 în anul 2009, având în vedere că nu poate prezenta fișa contului 231, din care să rezulte componența acestui sold în perioada verificată.

De asemenea, agentul economic recunoaste ca nu are procese verbale de recepție finală din care eventual organul de control ar putea identifica investițiile realizate.

Astfel, pentru aceste considerente organul de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de --- lei .

TVA în sumă de --- lei aferent investiției menționate mai sus a fost considerat de organul de inspecție TVA colectat suplimentar.

8. Societatea deduce în anii 2009, 2010, 2011, 2012 și 2013 TVA aferentă cheltuielilor de protocol. În registrul de evidență fiscală și în declarațiile cod 101 aferente anilor fiscali menționați societatea calculează și declară cheltuielile de protocol care depasesc limita prevăzută de lege, însă pentru aceste cheltuieli nedeductibile societatea avea obligația regularizării, respectiv a colectării TVA.

Astfel, pentru anul 2011, întrucat societatea înregistrează cheltuieli de protocol care depasesc limita prevăzută de lege, s-a procedat la colectarea TVA suplimentara, în sumă totală de --- lei, astfel:

Pentru anul 2009 s-a colectat TVA în sumă de --- lei;

Pentru anul 2010 s-a colectat TVA în sumă de --- lei

Pentru anul 2011 s-a colectat TVA în sumă de --- lei

Pentru anul 2012 s-a colectat TVA în sumă de --- lei

Pentru anul 2013 s-a colectat TVA în sumă de --- lei

Pentru nedeclararea și nevirarea la termen a TVA suplimentară de plată, stabilită de organul de control, în suma totală de --- lei au fost calculate până la data de 25.03.2015 dobanzi în suma de --- lei și penalități de întârziere în suma de --- lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele invocate de contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul ---, județul ---, înmatriculată la ORC sub nr. ---- având CIF ---, reprezentată legal de dl. ---- în calitate de administrator.

A. Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea si corectitudinea stabilirii unui impozit pe profit suplimentar in suma de --- lei si accesorii totale de --- lei, in conditiile in care, in vederea determinarii bazei impozabile, organele de inspectie nu au utilizat toate informatiile existente care sa reflecte o stare de fapt fiscala corecta.

1. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul Y SRL

In fapt, Societatea înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în valoare de --- lei baza impozabilă, facturi emise de SC Y SRL, reprezentând c/valoare servicii de depozitare către SC XSRL, pentru care societatea nu a prezentat alte documente justificative din care să rezulte necesitatea și oportunitatea acestor servicii sau contracte pentru serviciile prestate.

În susținerea contestației petenta a anexat, în demonstrarea serviciilor, o serie de documente referitoare la baza materială a societății prestatoare, Y SRL, precum și contractul încheiat între părți care reglementează relația contractuală a acestora.

Din analiza acestor documente rezulta că societatea Y deține spații și utilaje frigorifice pentru congelarea carni și pastrarea acestora în condiții de frig, spațiile care au fost puse la dispoziția beneficiarului, SC XSRL, pentru depozitarea unei cantități de --- kg respectiv --- kg produse congelate (carne pui, ficat, pipote, aripi pui, macrou, pulpe inferioare) în scopul comercializării ulterioare, obiectul de activitate al societății XSRL reprezentându-l comerțul cu amanuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun (CAEN 4711).

În anul 2009 petenta beneficiază de facilități fiscale privind profitul reinvestit în achiziția de mijloace fixe noi (vitrine frigorifice, cameră frigorifică, dulapuri și lăzi frigorifice), întrucât la nivelul anului 2008 nu a dispus de aceste imobilizări, fapt pentru care a fost necesar încheierea contractului cu Y SRL.

In drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal valabil la nivelul anilor 2008-2009, precum și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Norme metodologice:

48. 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.

Din analiza documentelor existente , organul de solutionare retine faptul ca activitatile economice care sunt reflectate de documentele si informatiile prezentate, nu au fost analizate in intregul lor de catre organele de inspectie fiscala, acestea rezumandu-se doar la o analiza privind forma documentelor existente, fara a avea in vedere ansamblul, respectiv daca produsele alimentare care au facut obiectul serviciilor de depozitare au fost comercializate inspre magazinele proprii ale petentei sau vandute altor clienti, daca specificul activitatii petentei impunea prestarea unor asemenea servicii, conditie de altfel obligatoriu de indeplinit in vederea deductibilitatii cheltuielilor.

Intrucat, in lipsa unor informatii complete privind relatia contractuala dintre societatea Y SRL si petenta, privind serviciile de depozitare efectuate catre aceasta din urma, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma de --- lei aferentă anului 2008, pentru acest capat de cerere urmeaza a se pronunta o solutie de desfiintare, urmand ca la reluarea verificarii fiscale, echipa de control sa tina seama de toate documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta.

2. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul Z SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile urmatoarele sume facturate de furnizorul Z SRL:

- --- lei aferentă anului 2008;
- --- lei aferentă anului 2009;
- --- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01.2010 - 30.09.2010);
- --- lei aferenta anului 2010 (01.10.2010 - 31.12.2010);
- --- lei aferenta anului 2011;
- --- lei aferenta anului 2012;
- --- lei aferenta anului 2013 ,

reprezentand prestări servicii (manopera) care nu au fost însoțite de situații de lucru, rapoarte de activitate, care să justifice necesitatea și oportunitatea acestor servicii, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit. m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 48 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestatie petenta mentioneaza ca societatea Z SRL a prestat atat servicii de reparatii auto către beneficiarul SC XSRL, cat si vânzări de piese auto către SC XSRL. In sustinere, petenta a anexat urmatoarele documente:

- contractul nr. --- incheiat de cele doua parti, având ca obiect vânzarea de piese auto;

- contractul de reparatii si intretinere auto nr. --- având ca obiect prestarea de servicii (manopera si intretinere auto).

Din analiza celor doua contracte prezentate, precum si a devizelor de lucrari anexate, rezulta ca aceste contracte sunt incheiate pentru o perioada de 12 luni, respectiv din data de 06.02.2009 pina in data de 06.02.2010, perioada la care fac referire organele de inspectie fiscala, respectiv anul 2008, nefiind acoperita de contracte.

De asemenea, urmare analizarii devizelor de lucrari anexate pentru perioada 2009-2014, rezulta ca :

- datele inscrise in acestea nu corespund cu datele din facturi;
- nu sunt justificate consumurile de materiale si/sau piese de schimb pentru vehiculul mentionat in deviz, care de cele mai multe ori nu este specificat in factura;
- in multe situatii, cand in factura este nominalizat vehiculul, piesa inscrisa in deviz nu este pentru vehiculul supus reparatiei;

- pretul materialelor nu corespunde realitatii.Cu titlu de exemplu, pentru aceasta situatie, facem referire la devizele ----, in care este cuprinsa operatiunea de inlocuire ulei motor tip -- in valoare totala de ---lei, respectiv --- lei, rezultand un pret/litru de --- lei, respectiv ---lei, in conditiile in care, in data de 11.12.2009, societatea petenta a achizitionat acest tip de ulei cu factura nr.--- emisa de acelasi furnizor, cu pretul de --- lei /litru.

- timpul in scris in devize alocat reparatiilor este cu mult peste normele de reparatii stabilite de producatorul de autoturisme.De exemplu, timpul de inlocuire a unui kit de distributie la un autoturism DAEWOO-Matiz este de 2,5 ore (fata de 7,5 ore trecut in devizul de lucrare nr.----), iar timpul de inlocuire a unui kit de ambreiaj este 4,8-5 ore (fata de 7,5 ore trecut in devizul de lucrare nr. ----).

In ceea ce priveste documentele justificative aferente anului 2008, la facturile anexate la contestatie si emise de societatea Z SRL sunt atasate documente avand ca denumire "*devize la clienti* ", "*manopera aferenta devizului*" care reprezinta un print screen a imaginii afisate pe platforma Windows.

Conform declaratiei pe proprie raspundere a directorului general al societatii Z SRL, depusa de petenta ,devizele aferente facturilor emise in 2008 *“sunt conforme cu originalul si sunt arhivate de societate...pe suport electronic, programul de facturare nepermitand duplicarea acestora”*.

Tinand cont de documentele prezentate de petenta si sustinerile acesteia din contestatie, precum si de constatarile organelor de inspectie inscrise in Raportul de Inspecție Fiscala, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra corectitudinii si legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma totala de --- lei aferentă perioadei 2008-2013 reprezentand prestari servicii (manopera) facturata de societatea Z SRL, pentru acest capat de cerere urmand a se pronunta o solutie de desfiintare.La reluarea verificarii fiscale echipa de control va tine seama de toate documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta (necesitatea prestarii acestor servicii, oportunitatea lor, daca sunt sau nu in folosul operatiunilor economice desfasurate de petenta).

3. Cu privire la achizitiile efectuate de la furnizorii W

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile urmatoarele sume facturate de furnizorii SC ----- SRL:

- --- lei aferentă anului 2008;
- --- lei aferentă anului 2009;
- --- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01.2010 - 30.09.2010);
- --- lei aferenta anului 2010 (01.10.2010 - 31.12.2010);
- --- lei aferenta anului 2011;
- --- lei aferenta anului 2012;
- --- lei aferenta anului 2013 ,

reprezentand cheltuieli cu serviciile de cazarea și deplasare, intrucat nu au fost prezentate ordine de deplasare sau alte documente justificative, neputandu-se stabili cine s-a deplasat și dacă s-a deplasat în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin contestatie petenta invoca ca s-a considerat nelegal că aceste sume nu îndeplinesc condițiile pentru acordarea dreptului de deducere si ca sunt invocate în acest sens prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) Cod fiscal și cele ale pct. 46 (4) din Normele metodologice.

3.1 Aferent furnizorului --- SRL petenta anexeaza in sustinerea contestației următoarele documente:

- contracte de prestări servicii (cazare) încheiate cu --- SRL (contract nr. ---);
- liste emise de prestatorii de servicii ce cuprind: perioadele de cazare, datele de indentificare ale persoanelor/șoferilor cazați la unitățile specializate, numerele de inmatriculare ale mașinilor, numerele si data facturilor aferente prestărilor de servicii ;
- foi de parcurs ale șoferilor angajați ai societatii XSRL aferente activității de transport desfășurate in perioadele in care aceștia au beneficiat de cazare .

Urmare analizarii acestor documente au rezultat urmatoarele aspecte:

- societatea --- SRL are sediul in localitatea Gherla, jud.Cluj, avand ca obiect de activitate domeniul 55:Hoteluri si alte facilitati de cazare;

- in perioada supusa controlului , una din rutele de distributie a produselor alimentare comercializate de petenta era Bocsa-Bistrita-retur, cu dirijare prin Tg.Mures si cazare in Gherla.

- in unele cazuri, se constata inadvertente intre data calendaristica aferenta cazarii si numele soferilor care nu coincide cu foaia de parcurs a autovehiculului pe care il conduc.

3.2 Aferent furnizorului ---

Prin contestatie petenta considera ca din compararea sumelor luate in considerare de organul de control cu sumele aferente facturilor emise de furnizorul ---, rezulta diferente si aceste diferente au fost puse la plata in sarcina societatii XSRL in mod eronat de către organul de control si pe cale de consecință solicita recalcularea debitului (impozit pe profit) pe perioada 2008 – 2010.

In urma analizarii fiselor de cont puse la dispozitie de catre petenta, organul de solutionare constata ca exista diferente intre acestea si fisele prezentate organului de inspectie fiscala, in sensul ca la intocmirea Raportului de inspectie fiscala au fost avute in vedere datele din fisa de cont emisa de petenta si transmisa pe mail organelor de inspectie fiscala , iar la contestatie a fost depusa o fisa de cont cu alte sume decat cea initiala.

3.3 Aferent furnizorului --- SRL, petenta anexeaza ca documente justificative a cheltuielilor de cazare lista persoanelor participante la sedintele organizate in aceasta locatie.

Se retine ca din analiza documentelor prezentate (facturi emise de prestatorul de servicii, liste cu participantii la sedintele organizate etc) rezulta ca aceste intruniri au avut drept scop analiza activitatii la un anumit moment, iar participantii au fost din domeniul vanzarilor, respectiv agenti vanzari si directori de vanzari.De asemenea, organul de solutionare constata ca preturile la care au fost prestate serviciile de cazare si masa sunt decente, fara a avea valori exagerate care ar putea conduce la suspiciunea existentei unei intentii de majorare artificiala a cheltuielilor.

Desi documentul justificativ de inregistrare in contabilitate a cheltuielilor pentru cazare este ordinul de deplasare (delegatie), constatam ca realitatea actiunilor desfasurate de petenta (sedintele de analiza a activitatii) in zona Crivaia este dovedita cu alte documente a caror veridicitate nu a fost contestata de organele de inspectie fiscala, si doar lipsa ordinelor de deplasare nu justifica masura de neacordare a deductibilitatii sumei totale de --- lei.

3.4 Referitor la facturile emise de furnizorul --- SRL, petenta invoca faptul ca societatea XSRL a achiziționat carburanți de la sus amintitul furnizor si ca aceste achiziții de carburanți au fost considerate nedeductibile din punct de vedere al cheltuielii, organul de control invocând in mod eronat incalcarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m Cod Fiscal, temei legal aplicabil prestarilor de servicii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei in legatura cu acest aspect, precum si a bonurilor fiscale anexate care releva faptul ca achizitia s-a efectuat in anul 2008, organul de solutionare a contestatiei constata ca , desi temeiul legal invocat de organele de inspectie in fundamentarea constatarii este eronat, si operatiunea economica a fost de achizitionare de combustibil de la furnizorul --- SRL si nu de prestari servicii, societatea nu are drept de deducere a cheltuielii inregistrata in bonurile fiscale, intrucat la nivelul anului 2008 era obligatoriu ca bonurile fiscale emise ca urmare a achizitionarii de combustibil sa fie stampilate si sa aiba înscrise denumirea cumpărătorului si numărul de înmatriculare al autovehiculului, lipsa acestor elemente neconferind bonurilor fiscale caracterul de document justificativ.

3.5 Aferent furnizorului --- SRL petenta considera ca in mod eronat organele de control au considerat cheltuiala nedeductibila suma de --- lei reprezentand prestări de servicii de cazare aferente perioadei 2009-2013.

In raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie s-au exprimat eronat prin incadrarea prestarilor de servicii efectuate de acest furnizor in categoria "cazare", asa cum de altfel rezulta si din facturile prezentate de petenta in sustinere.

In fapt, obiectul tranzactiilor comerciale intre societatea --- SRL si petenta l-a constituit achizitia unor solutii de curatat masini auto, precum si a unei pompe de curatat cu presiune. Aceste bunuri sunt utilizate cu regularitate pentru curatarea parcului auto proprietate a societatii XSRL, operatiune obligatorie conform prevederilor art.43 din OG 43/1997 privind circulatia pe drumurile publice.

Intrucat la pompa de curatat au survenit numeroase probleme tehnice, a fost necesara repararea ei, operatiune efectuata de societatea --- SRL. In sustinere, petenta depune contractul de vanzare-cumparare avand ca obiect achizitia pompei, facturile emise in perioada 2009-2014 si devizul aferent reparatiei pompei cu presiune.

Organul de solutionare retine, in urma analizei efectuate, ca intre constatările organului de inspectie fiscala inregistrate in Raportul de Inspectie Fiscala si sustinerile din contestatie si documentele prezentate de petenta sunt contradictii de fond, pornind de la natura operatiunii analizate si terminand cu documentele care reflecta aceasta operatiune. Pe cale de consecinta, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma de --- lei, urmand ca aceste aspecte sa fie reverificate de catre o alta echipa de control care sa tina seama de toate actele si documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta .

4. Aferent furnizorului ---- SRL , organele de control au considerat cheltuiala nedeductibila suma de --- lei reprezentand prestări de servicii aferente perioadei 2009-2013, dupa cum urmeaza:

--- lei aferentă anului 2009;

--- lei aferentă anului 2010 (perioada 01.01 - 30.09);

--- lei aferentă anului 2011;

--- lei aferentă anului 2013,

motivand lipsa documentelor care sa justifice prestarea serviciilor, cu incalcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m Cod fiscal.

Societatea XSRL considera ca a beneficiat de servicii de publicitate prestate de societatea ---, iar in scopul sustinerii acestei informatii a anexat ca documente:

- Contractul cadru nr. --- incheiat intre cele doua parti, ce are ca obiect "prestarea serviciilor de productie publicitara si servicii conexe", respectiv Anexele situatii de lucrari la contractul cadru mentionat ce cuprind locatiile si lucrarile publicitare prestate (caseta neiluminata, stopper neiluminat, montaj, etc.) ;

- Facturile fiscale emise de furnizorul --- SRL insotite de situatii de lucrari - Anexa la contractul cadru ce cuprind informatii cu privire la locul amplasarii vitrinei/panoului publicitar, dimensiunile spatiului publicitar, mesajul publicitar, etc.

Petenta invoca faptul ca singurele servicii prestate de furnizor au fost cele de montaj a acestor bunuri , operatiunea constand de fapt in achizitionarea de bunuri de natura publicitara (afișe, rafturi, casete neiluminate, stopper, etc.) anexand în acest sens dovada înregistrării în gestiune a acestor bunuri si considera greșita abordarea organelor fiscale potrivit căroră s-ar fi impus prezentarea de situații de lucrări, conform art.21 alin.4 lit.m) Cod Fiscal.

Din analiza documentelor si a informatiilor prezentate, organul de solutionare retine ca natura serviciilor prestate de furnizorul --- SRL este diferit prezentata de organul de inspectie si de petenta, astfel ca organul de organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma de --- lei lei, urmand ca aceste aspecte sa fie reverificate de catre o alta echipa de control care sa tina seama de toate actele si documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta .

5. Referitor la punctul 6 din contestatie cu privire la suma de --- lei aferenta contului 418"Clienti de întocmit", prin contestatie petenta invoca faptul ca organele de control au considerat aceasta suma nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009, considerând ca societatea a incalcat prevederile art.21 alin.4 lit.c coroborat cu art.19 alin.1 din Codul Fiscal.

Din explicatiile date de reprezentanții petentei rezulta ca acest sold nu se mai putea factura, deoarece marfa respectiva nu a fost livrata nimănui , astfel organele de inspectie au considerat ca aceste mărfuri reprezintă minus in gestiune pentru care societatea nu a întocmit documente justificative din care sa rezulte ce regim au avut mărfurile ieșite din gestiune.

Desi prin contestatie petenta sustine ca, aferent sumei de --- lei societatea a efectuat o singura înregistrare contabila: 418 "Facturi de întocmit" = 707 "Venituri in vânzarea mărfurilor", la nivelul anului 2008 si nu in anul 2009, nu face vorbire si

despre faptul ca la livrare, pe baza faptului ca marfurile au iesit din gestiune, s-a efectuat scaderea acestora din gestiune, respectiv in contabilitate s-a facut inregistrarea 607, „Cheltuieli cu marfurile” = 371 „Marfuri” cu pretul de inregistrare al marfurilor in gestiune, deci efectul asupra impozitului pe profit este nul.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile OMFP 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizeaza:

„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datorile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”

„Contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" este un cont de activ.

În debitul contului 418 "Clienți - facturi de întocmit" se înregistrează:

- valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum și a altor creanțe față de aceștia (701 la 708, 4428, 758);

Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind mărfurile.

În debitul contului 607 "Cheltuieli privind mărfurile" se înregistrează:

- valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil (371);

- valoarea mărfurilor și a produselor aflate la terți pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar (354, 357);

- valoarea mărfurilor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401);

- sume în curs de clarificare (473).”

„Din grupa 37 "Mărfuri" fac parte:

Contul 371 "Mărfuri"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri.

Contul 371 "Mărfuri" este un cont de activ.

În debitul contului 371 "Mărfuri" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate (401, 408, 446, 327, 542);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități legate prin interese de participare (451, 453);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor primite de la unitate sau subunități (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456);

-valoarea mărfurilor aduse de la terți (357, 401);

-valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, animalelor și păsărilor și ambalajelor, vândute ca atare (301, 302, 303, 361, 381);

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate magazinelor proprii (345);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit (607, 758);

- valoarea adaosului comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situația în care evidența mărfurilor se ține la preț cu amănuntul (378, 4428);

- valoarea terenurilor folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, reclassificate ca mărfuri (211).

În creditul contului 371 "Mărfuri" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și lipsurile de inventar (607);

- valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor ieșite din gestiune (378, 4428);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor livrate unității sau subunităților (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor trimise la terți (357);

-valoarea donațiilor și pierderilor din calamități (658, 671);

- valoarea mărfurilor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 263, 265).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei."

Asa dupa cum se poate observa din reglementarile contabile citate mai sus, orice livrare de bunuri care presupune iesirea din gestiune a acestora, afecteaza ca si inregistrari contabile conturile de venituri, de marfuri si de costuri cu marfurile. Contul corespondent care reflecta modul si momentul facturarii, respectiv ct.411 sau 418, nu are relevanta din punct de vedere fiscal, intrucat nu afecteaza rezultatul financiar, respectiv ct.121 „Profit si pierdere”.

In acest sens prevederile fiscale cuprinse in Legea 571/2003 actualizată privind Codul fiscal precizeaza:

ART. 21

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare constată că măsura luată de organele de inspecție de a nu acorda deductibilitate sumei de --- lei aferentă contului 418 "Clienți de întocmit" este conformă cu prevederile legale.

6. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul --- SRL

Organele de control au considerat cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul --- SRL:

- --- lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011;
- --- lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012;
- lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2013,

motivată de lipsa situațiilor de lucrări care să justifice necesitatea serviciilor prestate, încalcându-se astfel prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 48 din H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține faptul că a beneficiat de servicii de natură financiară prestate de societatea --- SRL și că prestatorul de servicii a analizat activitatea societății petente din punct de vedere financiar, calculând indicatori specifici de profitabilitate a companiei atât la nivel general, cât și specific (pe produs comercializat), iar în funcție de acești indicatori, managementul societății a orientat activitatea de comercializare spre produsele ce asigură o marjă cât mai ridicată de profit, renunțând la comercializarea produselor cu o marjă scăzută de profit.

În scopul susținerii acestor afirmații petenta anexează contestației Contracte încheiate între cele două părți, ce au ca obiect "*consultanța în managementul companiei Beneficiar, asistența în analiza informațiilor (construirea unui model pentru indicatorii de profitabilitate), respectiv "asistența în analiza informațiilor"*.

Analizând contractele din 01.11.2011, din 03.06.2013, din 01.01.2014 și din 02.05.2011 încheiate între cele două părți, se constată că la art.3 din contracte, SC --- SRL se obligă să furnizeze către SC XSRL, "*consultanța în managementul companiei Beneficiar, "asistența în analiza informațiilor (construirea unui model pentru indicatorii de profitabilitate)"*".

Din explicațiile scrise date organului de soluționare a contestațiilor, rezultă că "*acest model a fost conceput în vederea analizei informațiilor referitoare la vânzări, costuri și profitabilitate la nivel de detaliu de produs, tip produs, categorie produs pentru fiecare client de tip Key Account (IKA), respectiv pentru canalele de distribuție (TT) și pentru rețeaua de magazine proprii (BB)*".

Aceasta analiza a reliefat anumite decizii pentru conducere si anume:

- clientii de tip IKA aveau o proportie semnificativa a vanzarilor, iar datorita conditiilor comerciale impuse aveau un nivel al profitabilitatii per produs inferior canalelor TT si BB;

- existau multe produse care generau un volum mic de vanzari si cresteau complexitatea proceselor de vanzare si distributie;

- existau produse care erau cu o profitabilitate foarte mica (in special datorate promotiilor din canalul IKA)."

Urmare a acestor decizii, s-a elaborat o strategie pe termen mediu si lung care sa ai aiba la baza un plan de analiza a informatiei colectate din diverse surse.

Din informatiile obtinute de organul de solutionare, societatea --- SRL are ca obiect de activitate "servicii de IT business tools" ce constau in "crearea si implementarea de solutii IT pentru afaceri, ca bugete pentru control, vanzari si rapoarte flexibile privind veniturile, exploatarea informatiei etc" .

In drept, Legea 571/2003 actualizată privind Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare prevad, in legatura cu aceasta speta, urmatoarele:

"ART. 21

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; "

"48. 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."

Asa dupa cum se desprinde din textele de lege citate, justificarea prestarii efective a unui serviciu, indiferent de natura acestuia, se efectueaza prin prezentarea unor situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care sa rezulte in ce a constat efectiv prestarea serviciului, denumirea actiunilor, a masurilor si masuratorilor efectuate, calculele si indicatorii determinati, modul in care s-a efectuat colectarea informatiilor necesare in vederea centralizarii si prelucrarii lor etc.

Legiuitorul nu face referiri stricte asupra modului în care trebuie să arate aceste documente prin care se justifică prestarea efectivă a unui serviciu, ci doar asupra elementelor pe care este necesar să le conțină.

Pornind de la obiectul de activitate al societății prestatoare, considerăm că organele fiscale nu pot interveni sau pune la îndoială deciziile managementului unei societăți luate ca urmare a prezentării unor modele financiare elaborate pe baza informațiilor colectate din interiorul societății și nici nu pot aprecia oportunitatea și necesitatea întocmirii acestor modele sau modul de întocmire.

O eventuală suspiciune privind realitatea prestării de către societatea ---SRL către societatea X SRL, a serviciilor care fac obiectul contestației, ar fi putut fi eliminată de organele de inspecție fiscală prin utilizarea tuturor parghiilor pe care le oferă legiuitorul, în vederea realizării unei verificări complete a relației contractuale și determinarea unui tablou complet al acestora.

Pe cale de consecință, întrucât constatările și explicațiile referitoare la serviciile prestate de furnizorul ---SRL sunt diferite prezentate de organul de inspecție și de petenta, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității neacordării dreptului de deducere pentru suma de --- lei aferentă perioadei 2011-2013, urmând ca aceste aspecte să fie reverificate de către o altă echipă de control care să țină seama de toate actele și documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile speței, precum și de ansamblul operațiunilor economice desfășurate de petenta.

7. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorii declarați inactivi

Referitor la societățile enumerate de petenta în contestație și anume:

a) A SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.05.2008, declarată inactivă începând cu data de 26.02.2008), --- lei cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2010 și --- lei reprezentând TVA;

b) B SRL (declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009), --- lei cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2010 și --- lei reprezentând TVA;

c) C SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.11.2010, declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010), --- lei cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2011, --- lei cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2012 și --- lei reprezentând TVA;

d) D SRL (declarată inactivă începând cu data de 30.10.2013 și înregistrat ca platitor de TVA din data de 01.12.2013), --- lei cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferentă octombrie - noiembrie 2013 și --- lei reprezentând TVA aferentă perioadei februarie 2013-noiembrie 2013;

e) E SRL (anulat cod de TVA din data de 15.05.2009), --- reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

f) F SRL (anulat cod de TVA din data de 05.06.2006), --- lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

g) G SRL (înregistrat ca platitor de TVA doar în perioada 01.07.2011-01.08.2013), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada septembrie 2010-iunie 2011;

h) H SRL (anulat cod de TVA din data de 01.06.2009), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada martie-aprilie 2010;

i) I SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 01.08.2011-29.08.2012), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în aprilie 2011;

j) J SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 15.10.2010 - 01.08.2012), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada octombrie-noiembrie 2012.

k) K SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 07.12.2010- 4.03.2013), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în ianuarie și mai 2010,

în drept sunt aplicabile prevederile art.11 Cod fiscal, specifice fiecărei perioade enumerata mai jos, care precizeaza:

Pentru perioada 2008-2011:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. “

Pentru perioada 2012-2013:

“(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78¹ din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 153](#) alin. (9) lit. b) - e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 153](#) alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform [art. 153](#) a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. “

De asemenea, la art.151² se precizeaza:

“ART. 151²

Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):

a) nu este emisă;

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;

c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.”

Pentru perioada 2009-2011

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Pentru perioada 2012-2013

“(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)—e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.”

In ceea ce privește afirmația petentei referitoare la faptul ca „ în sfera impozitului pe profit Titlul II din Codul fiscal este suveran având dispoziție exclusivă și orice prevedere din afara acestui titlu cu referire la deductibilitatea cheltuielilor este inaplicabilă. Din această perspectivă, art. 11 alin. (1²) nu poate dispune în sfera impozitului pe profit si/sau TVA, acesta regăsindu-se în capitolul Dispoziții Generale” facem precizarea ca toate prevederile cuprinse in Codul fiscal trebuiesc privite si aplicate in intregul lor, in mod exhaustiv si nu exclusiv, iar gruparea pe titluri este data de natura impozitului sau a taxei la care se refera si pe care o reglementeaza.Cu atat mai mult, capitolul de Dispozitii Generale cuprinde aspecte care sunt aplicabile tuturor celorlalte capitole si Titluri, astfel ca sustinerea petentei este nerelevanta.

În concluzie, potrivit tuturor prevederilor legale menționate anterior, societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor efectuate de la societățile declarate inactivă .

8. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul --- SRL

Organele de control au considerat că fiind cheltuieli nedeductibile următoarele sume facturate de furnizorul ---- SRL: --- lei aferenta anului 2011 și --- lei aferenta anului 2012.

Organele de control au solicitat efectuarea unui control încrucișat la furnizorul --- SRL din județul ---, rezultând următoarele:

- societatea a fost radiată începând cu data de 10.09.2012;
- societatea nu a declarat operațiunile efectuate cu societatea XSRL prin declarația tip 394;
- societatea nu a putut fi verificată de organele fiscale ale județului ---;

Astfel, organul de inspecție consideră că achizițiile efectuate de la SC --- SRL nu s-au putut dovedi că sunt urmare a unor livrări (activitate economică pe teritoriul României) efectuate de o persoană impozabilă, care a desfășurat activități economice, și de asemenea societatea are un comportament fiscal cu risc mare, fiind declarată inactivă începând cu data de 10.09.2012 și în faliment din data de 27.02.2013 .

Având în vedere cele menționate cu privire la proveniența bunurilor, modul de întocmire a facturilor și a lipsei unor avize de expedite, justificarea transportului bunurilor precum și comportamentul fiscal cu risc mare al SC --- SRL confirmat prin metoda controlului încrucișat, organele de inspecție fiscală au considerat că Societatea XSRL nu face dovada că poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente pentru achizițiile efectuate de la SC ---SRL.

Prin contestație, petenta arată că a efectuat achiziții de mărfuri (ulei, ouă, lapte, zahăr, făină, grâu, etc.) de la societatea --- SRL în perioada 12.07.2011-09.03.2012, înainte de data la care furnizorul a fost declarat inactiv (10.09.2012). Mărfurile au fost achitate prin ordine de plată în conturile furnizorului --- SRL. De asemenea, mărfurile achiziționate de la furnizorul --- SRL au fost comercializate de XSRL, înregistrându-se venituri impozabile.

Din informațiile existente în baza de date a DGRFP Timișoara și obținute de organul de soluționare , rezultă următoarele aspecte :

- societatea --- SRL a fost înființată în 27.06.2011 în ---;
- la data de 27.01.2012 depune declarația 300 privind TVA pentru trim.III 2011, declarând livrări de --- lei și TVA colectată de --- lei;
- tot la aceeași dată depune declarația 100 pentru luna septembrie 2011;
- în data de 30.05.2012 a fost supus unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea TVA și a impozitului pe profit până la 31.12.2011 ;
- pentru nedepunerea declarațiilor fiscale este declarat contribuabil inactiv începând cu 10.09.2012 și i se retrage codul de înregistrare în scopuri de TVA;
- începând cu 18.10.2013 contribuabilul este dizolvat cu lichidare (radiere).

Astfel, se constata ca sustinerile organului de inspectie fiscala referitoare la comportamentul fiscal al societatii --- SRL sunt incomplete si nu reflecta in totalitate realitatea starii de fapt fiscale a acestuia. De asemenea, modul in care au fost tratate relatiile comerciale ale petentei cu acest furnizor nu este unul obiectiv, atata timp cat marfurile aprovizionate au fost marfuri alimentare, de prima necesitate, care au fost ulterior comercializate de petenta prin magazinele proprii (in sustinere contestatiei petenta prezinta documente cum ar fi: note de receptie, bonuri de transfer intre gestiuni, facturi, centralizatoare) obtinandu-se venituri, iar provenienta lor nu poate fi pusa sub semnul intrebării doar pentru ca avizele de expeditie nu au fost completate cu toate datele sau ca transportul marfurilor inscrise in factura nu a fost justificat.

Caracterul deductibil al unei cheltuieli este dat nu numai de aspectul formal, respectiv de documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate, ci si de continutul economic al operatiunii, de legatura intrinseca dintre aceasta cheltuiala si veniturile obtinute ca urmare a efectuării ei, in scopul realizării obiectului de activitate al societatii.

Avand in vedere cele prezentate, organul de organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma de --- lei aferenta perioadei 2011-2012, urmand ca toate aspectele retinute in prezenta decizie sa fie reverificate de catre o alta echipa de control care sa tina seama de toate actele si documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile speței, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta .

9. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul --- SRL

Organele de control au considerat suma de --- lei reprezentad cheltuieli cu marfa aprovizionata de la societatea --- SRL ca fiind cheltuieli nedeductibile.

În urma efectuării verificării încrucișate solicitate, furnizorul ---SRL a fost considerat de organele fiscale ca avand un comportament fiscal cu risc mare din urmatoarele motive:

- Societatea a fost radiată începand cu data de 13.12.2012;
- Societatea nu a declarat operațiunile efectuate cu societatea XSRL prin declarația tip 394;
- Societatea a fost verificată de organele fiscale ale județului Bihor, stabilindu-se un prejudiciu de --- lei;
- Din verificarea mijloacelor de transport înscrise în avizele de însoțire marfă, organele de control au constatat că mijlocul de transport cu numarul de înmatriculare --- reprezinta un mijloc de transport ce nu apartine societatii --- SRL;
- Documentele aferente livrărilor nu îndeplinesc condiția de document justificativ.

Ca urmare, organele de control au concluzionat că achizițiile efectuate de societatea XSRL nu sunt urmare a unor livrări (activitate economică pe teritoriul Romaniei) efectuate de o persoană impozabilă care a desfășurat activități economice.

Prin contestatie, petenta sustine ca a efectuat achiziții de mărfuri (pulpe pui, Coca Cola și Fanta, etc.) de la societatea --- SRL în perioada 13.10.2010-03.11.2010, mărfurile au fost achitate prin ordine de plată în conturile furnizorului - -- SRL, fiind comercializate de XSRL și înregistrându-se venituri impozabile.

Din informatiile existente in baza de date a DGRFP Timisoara si obtinute de organul de solutionare , rezulta urmatoarele aspecte :

- societatea --- SRL a fost infiintata in 2010 in localitatea ---;
- in perioada 2010 de la infiintare si pana in 2011 depune deconturile de TVA la fiecare termen scadent, lunar si ulterior trimestrial;
- a fost supus unei inspectii fiscale care a cuprins perioada pana la 31.12.2010, fiind stabilite obligatii suplimentare de natura impozitului pe profit si TVA, cu calcul aferent de accesorii;
- incepand cu 13.12.2012 este dizolvat cu lichidare (radiere).

Astfel, se constata ca sustinerile organului de inspectie fiscala referitoare la comportamentul fiscal al societatii --- SRL sunt incomplete si nu reflecta in totalitate starea de fapt fiscala a acestuia. De asemenea, modul in care au fost tratate relatiile comerciale ale petentei cu acest furnizor nu este unul obiectiv, atata timp cat marfurile aprovizionate au fost marfuri alimentare, care au fost ulterior comercializate de petenta prin magazinele proprii (in sustinere contestatiei petenta prezinta documente cum ar fi: note de receptie, bonuri de transfer intre gestiuni, facturi, centralizatoare) obtinandu-se venituri, iar provenienta lor nu poate fi pusa sub semnul intrebării doar pentru ca transportul marfurilor inscise in factura nu a fost justificat sau ca agentul economic nu si-a indeplinit obligatiile declarative prin nedepunerea declaratiilor informative.

Cu atat mai mult cu cat contribuabilul a fost supus unei inspectii fiscale care s-a incheiat cu emiterea unui Raport de Inspectie Fiscala si a unei Decizii de impunere, acte administrativ fiscale in care au fost surprinse aspecte legate de comportamentul fiscal al acestuia in perioada de pana la 31.12.2010.

Caracterul deductibil al unei cheltuieli este dat nu numai de aspectul formal, respectiv de documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate, ci si de continutul economic al operatiunii, de legatura intrinseca dintre aceasta cheltuiala si veniturile obtinute ca urmare a efectuării ei, in scopul realizării obiectului de activitate al societatii.

Avand in vedere cele prezentate, organul de organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii neacordarii dreptului de deducere pentru suma de - -- lei aferenta perioadei octombrie-noiembrie 2010, urmand ca toate aspectele retinute in prezenta decizie sa fie reverificate de catre o alta echipa de control care sa tina seama de toate actele si documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta .

Pe cale de consecinta, intrucat organul de solutionare a contestatiilor nu are in competenta sa atributii privind calculul de impozite si taxe datorate bugetului

general consolidat al statului si avand in vedere ca pe aspectele supuse solutionarii s-au pronuntat atat solutii de respingere, cat si de desfiintare, pentru capatul de cerere referitor la impozitul pe profit in suma de --- lei, Decizia de impunere nr. A, emisă de DGAMC – Activitatea de Inspectie Fiscală va fi desfiintata, facandu-se aplicatiunea art.216 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, urmand ca toate aspectele retinute in prezenta decizie sa fie reverificate de catre o alta echipa de control care sa tina seama de toate actele si documentele prezentate de petenta, de temeiurile legale aplicabile spetei, precum si de ansamblul operatiunilor economice desfasurate de petenta:

„Art. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

In ceea ce priveste accesoriile totale in suma de --- lei aferente impozitului pe profit, intrucat pentru debitul care le-a generat s-a pronuntat o solutie de desfiintare, potrivit principiului „accesoriul urmeaza principalul”, si pentru acest capat de cerere se va pronunta o solutie de desfiintare.

B. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de --- lei si accesorii aferente in suma de --- lei

1. Referitor la SC --- SRL și SC --- SRL

Organele de inspectie fiscala au in scris in Raportul de Inspectie Fiscala faptul ca petenta deduce TVA în sumă de --- lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC --- SRL și deduce TVA în sumă --- lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC --- SRL, societăți care au un comportament fiscal inadecvat, în baza unor facturi completate parțial, care conțin date și informații nesustținute de documente și pentru care nu s-a putut dovedi că sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă și care să fie menționată în documente legal întocmite. Ca urmare, s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile tranzacționate cu proveniență de la SC --- SRL și SC --- SRL.

Prin contestatie petenta sustine ca organele de control, in neacordarea dreptului de deducere, au considerat că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin.4 lit.f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care sunt condițiile încălcate, avand in vedere că documentele anexate prezentei contestații cuprind informațiile prevazute de art.155 alin.19 Cod Fiscal, respectiv au fost emise de o persoana impozabilă la momentul emiterii lor.

În fapt, societatea X SRL a efectuat achiziții de mărfuri (pulpe pui, Coca Cola și Fanta, etc.) de la societatea ---SRL în perioada 13.10.2010-03.11.2010, înainte de data la care furnizorul a fost declarat inactiv (13.12.2012), iar ulterior acestei date între cele două societăți nu au mai existat relații comerciale. Petenta atrage atenția asupra faptului că mărfurile achiziționate de la furnizorul ---SRL au fost comercializate de XSRL, înregistrând venituri impozabile în valoare de --- lei .

De asemenea, societatea XSRL a efectuat achiziții de mărfuri (ulei, oua, lapte, zahar, faina, gris, etc.) de la societatea --- SRL în perioada 12.07.2011-09.03.2012, înainte de data la care furnizorul a fost declarat inactiv (10.09.2012), iar ulterior acestei date între cele două societăți nu au mai existat relații comerciale.

De asemenea, mărfurile achiziționate de la furnizorul --- SRL au fost comercializate de XSRL, înregistrându-se venituri impozabile.

În concluzie, petenta consideră că nu i se poate atrage răspunderea societății XSRL pentru faptul că furnizorii --- SRL și --- SRL :

- (i) au fost ulterior radiati;
- (ii) nu au declarat tranzacțiile comerciale derulate cu clienții lor ;
- (iii) nu au putut fi verificate de organele de control.

și consideră abuzivă concluzia organelor de control privind neacordarea deductibilității TVA în suma de --- lei aferentă acestor achiziții.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere și condițiile de deducere a TVA, precum și cele din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și anume:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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... “

Norme metodologice:

“ 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal..”

“ART. 155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

- b) data emiterii facturii;
- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal;
- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;
- g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#) ale reprezentantului fiscal;
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;
- l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;
- m) în cazul în care clientul este persoană obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;
- n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;
- o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Din analiza sustinerilor celor doua parti, se retine ca organele de inspectie fiscala au extins cadrul legislativ pe care si-au fundamentat masura de neacordare a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate de la societatile ---SRL si --- SRL, cu mult in afara prevederilor care legifereaza acest lucru, cu atat mai mult cu cat produsele achizitionate sunt produse alimentare care au fost ulterior comercializate de petenta , obtinandu-se venituri. Acest aspect nu este abordat de organele de inspectie fiscala, intreaga tranzactie a petentei cu fiecare dintre acesti furnizori fiind abordata si analizata doar pe jumătate, adica doar la nivelul achizitiei.

De asemenea, organele de inspectie nu fac vorbire despre faptul ca societatea --- SRL si-a indeplinit obligatiile declarative in perioada de la infiintare si pana in 2011 , in ceea ce priveste decontul de TVA formular 300, iar societatea -- - SRL a depus decontul de TVA formular 300 pentru trim.III 2011, declarand livrari totale de --- lei, cu TVA colectata in suma de --- lei, subliniind doar ca aceste societati nu si-au declarat livrarile in declaratia informativa cod 394 .

Faptul ca la data solicitarii efectuării controalelor încrucisate societatile respective erau radiate din Registrul Comerțului, nemaifunctionand la sediul declarat, nu incumba vreo responsabilitate beneficiarului marfurilor achizitionate de la acestia in ceea ce priveste dreptul de deducere al TVA aferent unor tranzactii comerciale desfasurate cu cativa ani inainte. De asemenea, în conținutul RIF-ului sau al Deciziei de impunere contestate, nu se aduc argumente legitime cu privire la eventualele articole încălcate din Codul Fiscal sau legislația conexă, pe baza cărora achizițiile efectuate sa fie considerate a nu fi fost realizate ca urmare a unor livrări efectuate de o persoană impozabilă.

Un eventual comportament incorect din punct de vedere fiscal, pe care l-ar fi putut avea furnizorii --- SRL si --- SRL pe perioada in care s-au derulat relatiile comerciale cu societatea XSRL , respectiv iulie 2011-martie 2012 si octombrie-noiembrie 2010, ar fi putut avea influente asupra dreptului de deducere a TVA exercitat de petenta in conditiile in care s-ar fi demonstrat, fara dubiu, ca cei doi furnizori nu s-au comportat ca niste contribuabili cu drepturi si obligatii la nivelul perioadelor mentionate mai sus.

In acest sens s-a pronuntat si Curtea Europeana de Justitie, in numeroase cazuri, dintre care exemplificam Decizia din cazul C- 438/2009, in care directiva UE în materie de TVA nu permite statelor membre sa priveze persoana impozabilă de exercitarea unui drept de deducere în cazul neprezentării unei declarații de înregistrare în scopuri de TVA a furnizorului (punctul 34 din Hotărarea Curtii). Mai mult, conform punctului 35 al aceleiasi Hotărari, *"Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana*

impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept".

Având în vedere cele prezentate mai sus, Hotărârea Curții este fără echivoc: *"Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din a șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă".*

Pe cale de consecință, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității măsurii de neacordare a dreptului de deducere a TVA în suma de --- lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC ---SRL și în sumă --- lei ca urmare a achizițiilor de bunuri de la SC --- SRL , motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va pronunța o soluție de desființare, urmând ca la reverificarea ce va fi efectuată de către o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul atacat, să se țină seama de toate aspectele menționate în prezenta decizie și de toate informațiile existente, în strânsă corelație cu prevederile legale naționale și comunitare aplicabile.

2. Referitor la societățile neplătitoare de TVA și societățile inactive

Organele de control au considerat că și TVA fără drept de deducere suma totală de --- lei facturată de furnizori declarată inactivi sau având cod radiat:

a) A SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.05.2008, declarată inactivă începând cu data de 26.02.2008), --- lei reprezentând TVA, aferentă unor tranzacții desfășurate în perioada martie – aprilie 2010.

b) B SRL (declarată inactivă începând cu data de 11.06.2009), --- lei reprezentând TVA aferentă unor tranzacții desfășurate în perioada februarie și martie 2010

c) C SRL (înregistrarea în scopuri de TVA anulată în data de 01.11.2010, declarată inactivă începând cu data de 07.10.2010), --- lei reprezentând TVA aferentă unor tranzacții desfășurate în lunile septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2011 și lunile februarie, martie și aprilie 2012.

d) D SRL (declarată inactivă începând cu data de 30.10.2013 și înregistrat ca platitor de TVA din data de 01.12.2013), --- lei reprezentând TVA aferentă perioadei februarie 2013–noiembrie 2013.

e) E SRL (anulat cod de TVA din data de 15.05.2009), --- reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

f) F SRL (anulat cod de TVA din data de 05.06.2006), --- lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în anul 2010;

g) G SRL (înregistrat ca platitor de TVA doar în perioada 01.07.2011-01.08.2013), --- lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada septembrie 2010-iunie 2011;

h) H SRL (anulat cod de TVA din data de 01.06.2009), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada martie-aprilie 2010;

i) I SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 01.08.2011-29.08.2012), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în aprilie 2011;

j) J SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 15.10.2010 - 01.08.2012), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în perioada octombrie-noiembrie 2012.

k) K SRL (înregistrat din punct de vedere al TVA doar în perioada 07.12.2010- 04.03.2013), --- lei reprezentand TVA aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în ianuarie și mai 2010.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.11 Cod fiscal, specifice fiecărei perioade enumerata mai jos, care precizeaza:

Pentru perioada 2008-2011:

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. “

Pentru perioada 2012-2013:

“(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. “

Pentru perioada 2009-2011

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Pentru perioada 2012-2013

“(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 153](#) alin. (9) lit. b)—e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.”

In ceea ce priveste SC --- SRL, petenta sustine ca TVA considerata nedeductibila este de --- lei fata de --- lei stabilita de organele de inspectie fiscala, fara a tine cont de faptul ca in perioada februarie - noiembrie 2013 SC --- SRL nu a fost inregistrata ca platitoare de TVA, iar incepand cu data de 30.10.2013 a fost declarata inactiva. In consecinta, TVA in suma de --- lei aferenta perioadei februarie - noiembrie 2013 este nedeductibila fiscal si suma de --- lei reprezinta TVA nedeductibila aferenta perioadei in care SC --- SRL a fost declarata inactiva (01.12.2013 - 07.03.2014) .

In cazul societatilor declarate inactive conform art 78¹ din OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, informatiile cu privire la anularea codului valid de TVA al societatilor mentionate anterior ca inactive au fost facute publice de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, pe site-ul de internet al acesteia, cu respectarea prevederilor art 153 alin. 9² din Legea 571/2003 cu privire la Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca "Agentia Natională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153 si Registrul persoanelor impozabile a căror inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice si se afisează pe site-ul Agentiei Nationale de Administrare Fiscală ...".

Anularea inregistrarii in scopuri de TVA in conditiile art. 153 alin (9) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta o masura administrativa pe care legiuitorul a prevazut-o ca fiind aplicabila in cazul in care contribuabilii nu au un comportament fiscal legal si pe cale de consecinta, furnizorii sunt obligati la colectarea si plata taxei la bugetul de

stat, conform prevederilor art. 11 alin. (11¹), din același act normativ precizat anterior.

Referitor la susținerea, pe forma, a petentei cum că achizițiile de mărfuri servesc realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, conform art.145 alin.2 Cod Fiscal și că furnizorii de marfă au realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, în sensul art.126 alin. 1 Cod Fiscal, precizăm că acestea sunt neconforme cu prevederile art.11 Cod fiscal, care precizează că nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Având în vedere cele prezentate, pentru suma de --- lei reprezentând TVA facturată de furnizori declarați inactivi sau având cod în scopuri de TVA radiat, urmează a se pronunța o soluție de respingere.

3. Referitor la SC ---SRL

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată sunt înregistrate în evidența contabilă unele documente ce reprezintă achiziții ce nu pot fi justificate ca fiind efectuate în scopul activității economice, reprezentând servicii de cazare cu TVA în suma de --- lei. Pentru aceste servicii societatea nu a prezentat ordine de deplasare pentru facturile de cazare, care să certifice faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul activității societății SC XSRL, astfel TVA aferentă achizițiilor menționate mai sus în sumă totală de --- lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, deoarece serviciile nu sunt achiziționate în folosul activității sale.

Prin contestație petenta aduce argumente susținute de documente, prin care justifică faptul că toate serviciile cu cazarea care i-au fost facturate au fost reale și au fost efectuate strict în scopul desfășurării activității societății și obținerii de venituri.

Asa după cum am arătat în prezenta decizie la punctul A.Impozitul pe profit, atât dreptul de deducere al cheltuielilor, cât și dreptul de deducere al TVA aferentă facturilor, au fost exercitate de petenta pe baza unor documente din care rezultă că s-au desfășurat de către această activitate în scopul realizării obiectului de activitate.Lipsa ordinelor de deplasare nu poate constitui un motiv care să îndreptățească organele de inspecție să concluzioneze că suma totală de --- lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, deoarece serviciile nu sunt achiziționate în folosul activității sale.

În speta, la nivelul anului 2008 erau în vigoare prevederile art.146 Cod fiscal, completate cu pct.46 din Normele metodologice de aplicare a acestuia, care prevăd:

“(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002,

republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Intrucat din constatarile organelor de inspectie referitoare la dreptul de deducere a TVA nu rezulta daca petenta a respectat sau nu aceasta prevedere legala, iar din temeiurile legale incidente in materia dreptului de deducere, invocate in Raport, organul de solutionare nu poate sa traga o concluzie pertinenta referitoare la legatura dintre acestea si faptele pe care le reglementeaza, pentru aceasta suma urmeaza a se pronunta o solutie de desfiintare, urmand ca la reverificarea ce va fi efectuata de catre o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul atacat, sa se tina seama de toate aspectele mentionate in prezenta decizie.

4. Referitor la SC ---- SRL.

Organele de inspectie fiscala au consemnat ca societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de **SC --- SRL**, aferente unor prestări de servicii care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății, considerand ca pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci nu poate fi dedusă.

În perioada 2008 - 2013 societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de **SC --- SRL**, aferente unor prestări de servicii manoperă care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății.

Astfel, pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci TVA nu poate fi dedusă.

În perioada verificată societatea deduce TVA în sumă totală de --- lei în baza facturilor emise de **SC --- SRL**, aferente unor prestări de servicii, manopera care nu sunt justificate cu contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății. Deci pentru TVA în sumă de --- lei nu a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA, deci TVA nu poate fi dedusă.

In lumina celor aratate in prezenta decizie la punctul A.Impozitul pe profit, dreptul de deducere al TVA in suma totala de --- lei aferenta facturilor emise de cei trei furnizori nominalizati mai sus, a fost apreciat de organele de inspectie ca fiind legat doar de lipsa unor documente justificative din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor de catre furnizori si nicidecum nu a fost analizat pe baza temeiurilor legale care reglementeaza dreptul de deducere a TVA. Astfel, asa cum rezulta din art.145 alin.(2) lit.a) Cod fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.Din Raportul de Inspectie Fiscala nu rezulta daca aceste achizitii de servicii au fost sau nu in folosul operatiunilor taxabile sau daca petenta a indeplinit conditiile privind dreptul de deducere a TVA prevazute la art.146 alin.(1) Cod fiscal.

Intrucat organul de solutionare nu poate determina cu claritate o stare de fapt corecta in ceea ce priveste relatiile cu furnizorii SC --- SRL, SC --- SRL și SC --- SRL, pentru aceste sume urmeaza a se pronunta o solutie de desfiintare, urmand ca la reverificarea ce va fi efectuata de catre o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul atacat, sa se tina seama de toate aspectele mentionate in prezenta decizie, precum si de toate documentele petentei.

5. Referitor la TVA aferentă livrărilor înregistrate în contul 418 .

Conform balantei de verificare la data de 31.12.2009, societatea prezinta un sold final al contului 418 « Clienti - Facturi de intocmit» in suma de --- lei, sold care pana la 30.04.2014 nu a suferit modificari.

Din raspunsul dat de reprezentantul societatii rezulta ca *“soldul contului 418 "Clienti-facturi de intocmit", in suma de 92.469,26 lei a ramas din anul 2008 ca urmare a schimbarii modului de lucru si a programelor informatice. Pana in anul 2008 livrarile catre clientii IKA (hypermarketuri si supermarketuri) se faceau pe baza de avize care se inregistrau automat in contabilitate prin articolul 418=707.*

Soldul contului 418 a fost preluat in noul program fara a se mai efectua reglarea prin stornare a acestuia” .

Astfel, bunurile livrate prin avizele de insotire marfuri si care au fost receptionate de clienti cu cantitati diferite fata de cele livrate, reprezinta minus in gestiune, imputabil sau neimputabil, pentru care societatea nu a intocmit documente justificative din care sa rezulte regimul marfurilor iesite din gestiune.

Organul de inspectie constata ca societatea avea obligatia ca pentru bunurile constatate minus in gestiune sa colecteze TVA in suma de --- lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.4) lit.d) din Codul fiscal potrivit carora:

“ ART. 128 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune...”

Intrucat prin contestatie petenta nu aduce argumente bazate pe documente prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, din cele prezentate organul de solutionare concluzioneaza ca fiind corecta masura organelor de inspectie de a colecta TVA suplimentara in suma de --- lei, urmand ca pentru acest capat de cerere sa se pronunte o solutie de respingere a contestatiei.

6. Referitor la TVA aferentă investițiilor înregistrate în contul 231

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2009, societatea prezintă un sold inițial al contului 231 « Investiții în curs » în sumă de --- lei.

Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat situații de lucrări acceptate de beneficiar și recepția finală a investiției în curs efectuate până la data de 30.04.2014, fapt pentru care organul de inspecție nu a identificat

destinația investiției efectuate, respectiv dacă a fost utilizată în scopul realizării de venituri impozabile.

Din răspunsurile la întrebările puse de organul de control cu privire la documentele justificative privind sumele înregistrate în soldul contului 231 «Investiții în curs» organul de inspecție fiscală constată că agentul economic face referire la facturi și situații de lucrări executate în anul 2007 fără însă a prezenta situații de lucrări efectuate în perioada supusă verificării și dacă acestea se mai afla în soldul contului 231 în anul 2009, având în vedere că nu poate prezenta fișa contului 231, din care să rezulte componența acestui sold în perioada verificată.

De asemenea, agentul economic recunoaște ca nu are procese verbale de recepție finală din care eventual organul de control ar putea identifica investițiile realizate.

Astfel, pentru aceste considerente organul de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA în sumă de --- lei , în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

Anexat contestației petenta depune o serie de documente constând în contracte, facturi, devize de lucrări, procese verbale de recepție, din care rezulta executarea unor lucrări de amenajare a două magazine Y, unul în Resita și unul în Deva, asupra cărora însă organele de inspecție nu efectuează o analiză pertinentă. În referatul cu propuneri de soluționare, acestea menționează ca „*organul de inspecție a procedat la verificarea documentelor primare care stau la baza întocmirii evidenței contabile a societății din care rezulta faptul că au fost achiziționate materiale de construcții și servicii de transport a acestor materiale însă nu a putut identifica destinația acestor materiale și care nu pot fi identificate ca fiind incorporate într-un imobil, deoarece societatea nu a prezentat situații de lucrări și rapoarte de lucru din care să reiasă natura prestațiilor efectuate și modul în care acestea se justifică pentru necesitățile societății.*”

Deși aveau posibilitatea de a se pronunța asupra documentelor prezentate de petenta din care rezulta natura prestațiilor efectuate și faptul că ele au fost efectuate în scopul extinderii activității societății, organele de inspecție s-au limitat la a analiza evidența contabilă a petentei în ceea ce privește contul 231 și operațiunile făcute prin acest cont, aplicând corecții fiscale pentru înregistrări contabile eronate sau incomplete, dar care au la baza operațiuni economice reale și justificate .

Pe cale de consecință, având în vedere susținerile contradictorii ale organelor de inspecție și petentei , precum și documentele depuse în susținerea cauzei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare a TVA în suma de --- lei, urmând că pentru acest capăt de cerere să se pronunțe o soluție de desființare, iar la reverificarea ce va fi efectuată de către o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul atacat, să se țină seama de

toate aspectele mentionate in prezenta decizie, precum si de toate documentele petentei.

7. Referitor la suma de --- lei reprezentand TVA

Se retine ca prin decizia de impunere nr. A a fost stabilita TVA suplimentara in suma de --- lei, din care petenta intelege sa motiveze suma totala de --- lei.

Intrucat pentru diferenta de --- lei petenta nu aduce argumente si nu face referire la vreun motiv legat de modul de stabilire a acesteia, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata, in temeiul prevederilor pct.11 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala

“11. Instructiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Avand in vedere ca pentru impozitele si taxele stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. A, defalcat pe fiecare tip de operatiune economica, au fost pronuntate diferite solutii in ceea ce priveste modul de solutionare a contestatiei si avand in vedere competentele legale ale organelor de solutionare a contestatiilor in ceea ce priveste calculul de impozite si taxe, in temeiul art.216 alin.(1), (3) si (3[^]1) din Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct.11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”, in baza referatului nr. 39464/_____, se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei impotriva deciziei de impunere nr. A, pentru suma de --- lei reprezentand TVA;

2. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei impotriva deciziei de impunere nr. A, pentru suma de --- lei reprezentand TVA stabilita suplimentar;

3. Desfiintarea deciziei de impunere nr. A, pentru suma de --- lei reprezentand TVA, urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

4. Desfiintarea deciziei de impunere nr. A, pentru suma de --- lei lei reprezentand impozit pe profit, urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

5. Desfiintarea deciziei de impunere nr. A, pentru suma de --- lei reprezentand accesorii impozit pe profit stabilit suplimentar, precum si pentru suma de --- lei reprezentand accesorii TVA, urmand ca la încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, acestea sa fie recalculate corespunzator debitelor stabilite.

6. Prezenta decizie se comunica la :

- SC XSRL, cu sediul în --- județul Caraș-Severin
- DGRFP Timisoara-AJFP Timis- Inspectia Fiscala, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr. 2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL
