

DECIZIA NR.2234

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

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata care se compun din:

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

SC X formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, X formuleaza contestatie si impotriva Procesului verbal de inspectie.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, in data de..., conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P. in data de .., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

I. SC X, reprezentata prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, Raportului de inspectie fiscala, Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si Procesului verbal de inspectie si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrative contestate pentru urmatoarele motive:

1. Cu privire la inregistrarea veniturilor la perioada la care au fost realizate;

Societatea contestatoare sustine ca organul de control a procedat in mod subiectiv la recalcularea profitului aferent celor 3 operatiuni neinregistrate in contabilitate prin luare in considerare doar a veniturilor , fara a tine seama de cheltuielile aferente realizarii acestora; sustine ca aceasta abordare este contrara textului de lege invocat de organul de control respectiv pct.13 din H.G. Nr.44/2004 ;

Societatea sustine ca chiar si in cazul in care organul de control stabileste baza de impunere prin estimare (Ordin ANAF nr.3389/2011) se iau in considerare atat veniturile

cat si cheltuielile aferente acestora.

2.Referitor la achizitiile efectuate de la SC R, SC A si SC F , societatea contestatoare sustine ca organul de control face uz in mod tendentios de prevederile art.11 din Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca tranzactiile efectuate in speta, au scop economic respectiv achizitia de marfa , potrivit obiectului de activitate al societatii, a fost comercializata ulterior , fiind inregistrata pe veniturile impozabile ale societatii.

Societatea arata ca pentru marfurile achizitionate exista documente justificative(facturi, avize de insotire a marfii si contracte) , facandu-se si dovada intrarii in gestiune a marfii; toate celelalte documente la care face referire organul de control (contracte, foi de parcurs, facturi de transport) nu sunt prevazute de legislatia fiscala ca documente necesare pentru deducerea cheltuielilor sau a taxei pe valoarea adaugata in cazul achizitiei de bunuri.

Totodata societatea contestatoare sustine ca la momentul efectuarii tranzactiilor toti cei trei furnizori indeplineau cerintele legale necesare pentru desfasurarea de fapte de comert , nefiind declarati inactivi, fiind inregistrati ca platitori de TVA.; nu contine nicio incalcare a conditiilor de forma pentru ca achizitiile de la acesti furnizori sa nu poata produce efecte fiscale ; sustine ca toate operatiunile efectuate sunt probate in realitatea lor prin plati bancare, tranzactiile in numerar fiind aproape inexistente in modul de lucru al societatii.

In sustinerea cauzei societatea contestatoare invoca jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene respectiv cauzele conexe C-80/2011, C-142/2011, cauza C-285/2011, cauza C-324/2011;

In contextul celor prezentate societatea sustine ca organul de control nu are nicio baza legala pentru a refuza dreptul de deducere al TVA aferenta achizitiilor mentionate ; arata ca aplicarea masurilor de simplificare s-a facut cu scopul de a preveni evaziunea fiscala prin autolichidarea taxei , societatea nededucand in mod efectiv taxa aferenta achizitiilor; sustine ca in speta sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute la art.145, 147¹ si art.160 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste nedeductibilitatea cheltuielilor cu achizitia marfurilor , societatea arata ca in lipsa intrarilor de marfa de la cei trei furnizori ar fi fost in situatia de a vinde ceva ce nu avea in stoc, astfel ca este absurd a impozita veniturile din vanzarea marfurilor; organul de control are obligatia de a tine seama si de cheltuielile aferente realizarii veniturilor.

Astfel, considera ca organul de control a respins la deductibilitate cheltuielile cu marfa achizitionata fara a face o analiza daca acestea s-au vandut , cand s-au vandut .

3. Referitor la cheltuielile privind autoturismele , societatea contestatoare sustine ca interpretarea data de organul de control art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal este una subiectiva .

Considera ca aceasta prevedere legala nu poate fi interpretata in sensul ca doar persoanele cu functii de conducere si de administrare pot avea la dispozitie un autoturism ; pentru realizarea obiectului de activitate pot fi puse la dispozitia angajatilor mijloace de transport respectiv pentru persoana angajata cu functia de sofer.

Sustine ca organele de control nu au prezentat o situatie detaliata a cheltuielilor cu autoturismele, considerate ca nedeductibile fiscal , dar din analiza de exemplu a cheltuielilor de asigurari , rezulta ca s-au considerat ca nedeductibile cheltuielile , inclusiv cele aferente autoturismului utilizat de administratorul societatii; referitor la TVA aferenta autoturismelor legea nu contine aceleasi prevederi ca si in cazul impozitului pe profit

pentru a se pune problema deductibilitatii TVA pentru un singur autoturism utilizat de o persoana cu functie de conducere.

4. Referitor la achizițiile de utilaje, în susținerea acestui capăt de cerere societatea contestatoare invoca:

- aplicarea eronată a prevederilor art.11 alin.(1) de către organul de control;
- existența documentelor justificative de achiziție;
- legalitatea funcționării furnizorului la data achiziției;
- nelegalitatea condiționării deducerilor fiscale ale cumparatorului de comportamentul fiscal al furnizorului;
- pretinderea fără bază legală a unor documente neprevăzute de lege (contract, document de transport) suplimentar față de documentele justificative(factura).
- ignorarea Hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere a TVA;

Societatea contestatoare invocă prevederile art.6 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală și susține că este inexplicabilă abordarea organului de control care constată că operațiunile nu pot fi probate în realitate, în condițiile în care a procedat la verificarea faptică a utilajelor achiziționate, utilaje necesare în desfășurarea activității pentru care societatea este autorizată.

Cu privire la accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar, societatea contestatoare susține că acestea conțin greșeli de calcul.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC X obligații fiscale de plată care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobânzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată;
- TVA
- dobânzi aferente TVA de plată;
- penalități de întârziere aferente TVA de plată;

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la obligațiile fiscale, contestate de societate, rezultă următoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit și accesorii aferente:

a) Referitor la veniturile neînregistrate în contabilitate;

Urmare a verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile venituri aferente următoarelor facturi:

- facturile emise către SC S reprezentând contravaloare deseuri span fier;
- factura emisa către SC C reprezentând contravaloare deseuri span fier.

Din analiza documentelor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au determinat cheltuielile aferente veniturilor neînregistrate și au acordat drept de deducere pentru cheltuieli pe trimestrul III 2013 și trimestrul II 2014.

Astfel, în temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit, pe trimestrul III 2013, profit impozabil suplimentar iar pe trimestrul II 2014 un profit impozabil suplimentar.

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, din Raportul de inspecție fiscală rezultă:

In perioada verificata societatea a inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand prestari servicii conform contract si factura reprezentand prestari servicii conform contract, emise de SC R.

In vederea justificarii serviciilor facturate de SC R -radiata , societatea a prezentat organului de inspectie fiscala Contractul si Contractul, incheiate intre SC R reprezentata de catre X (sotia), in calitate de prestatoare si SC X reprezentata de catre Y(sot) in calitate de beneficiar.

Din verificarea dosarului SC R respectiv situatiile financiare intocmite la data de 31.12.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca administrator al acestei societati este d-na X iar d-l Y a semnat situatiile financiare in calitate de director economic.

Din analiza aplicatiei "FISNET-SI INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca asociati ai SC X sunt d-na X si d-na Z iar d-l Y are calitate de administrator.

In consecinta cele doua societati SC R si SC X, sunt persoane juridice afiliate.

Societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate respectiv devize de lucrari, procese verbale de executare a lucrarilor, avize de expeditie , rapoarte de lucru , documente privind cantarirea.

Reprezentantul societatii afirma ca prestarile de servicii au fost efectuate de furnizor in incinta intreprinderii din Bucuresti de unde societatea a achizitionat deseuri metalice in vederea comercializarii si nu poate prezenta devize de lucrari sau alte documente referitoare la prestarile de servicii executate de SC R.

Totodata organele de inspectie fiscala , au constatat ca SC R nu a fost inregistrata ca si platitor de impozit pe venituri din salarii si contributii , drept pentru care apreciaza ca nu a detinut personalul necesar efectuarii prestarilor de servicii mentionate in facturile in cauza.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Tribunalul in sedinta din data de.., a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC R iar facturile emise de acesta si inregistrate in evidentele contabile ale SC X nu contin mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile inscrise in facturile emise de SC R au fost efectiv prestate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contul 628" Alte cheltuieli cu serviciile executuate de terti", in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

c).In ceea ce privesc cheltuielile nedeductibile fiscal cu descarcarea de gestiune, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

1).Referitor la achizitiile de marfa de la SC R;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de deșeu span, plumb, inox si tabla de la SC R, , in baza facturii..;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative privind achizitia de mai sus, respectiv contract incheiat intre parti privind livrarea deseurilor, avize de livrare a deseurilor in cantitate de.. kg, formular de incarcare/descarcare, bonuri de cantarire si alte documente(foi de parcurs, facturi de transport); pe factura nu este mentionat numarul de inmatriculare al mijlocului de transport , nu este completata rubrica"expedierea s-a efectuat in prezenta noastra la data, ora, semnatura de primire);

Dupa cum s-a aratat si la pct.b), intre cele doua societati SC R si SC X exista relatii

de afiliere.

Factura emisa de SC R nu contine mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei, avand in vedere ca Tribunalul in sedinta, a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC R.

Urmare a verificarii bazei de date INFOPC, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC R:

- nu a declarat livrarea de marfa in decontul de TVA din luna martie 2011;
- nu a depus situatii financiare pentru anul 2011;
- este inactiva ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- starea curenta:dizolvare cu lichidare(radiere);
- societatea nu a mai depus declaratii privind obligatiile fiscale (decont de TVA formular 300) , declaratii privind obligatiile de plata la bugetul statului (formular 100) , declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;

In aceste conditii , organele de inspectie fiscala in temeiul art.11 coroborat cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu descarcarea de gestiune pe motiv ca documentele privind achizitia marfurilor de la SC R nu au calitate de document justificativ.

2) Referitor la achizitiile de marfa de la SC A;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in evidentele contabile ,in luna martie 2013, achizitii de deseuri fier vechi de la SC A in baza facturilor fara data.

In timpul controlului societatea nu a prezentat alte documente justificative prin care sa faca dovada achizitiei marfii si anume contractul incheiat intre parti privind livrarea de deseuri feroase, bonurile de cantarire, documente privind transportul marfii iar facturile in cauza nu contin informatii privind data facturii, date privind expeditia, lipsa semnaturii delegatului;pe avizele de insotire a marfii ce insotesc factura nu sunt completate; data, persoana care a expediat marfa, data, ora si semnatura de primire a marfii.; pe formularul de incarcare/descarcare deseuri nepericuloase nu sunt completate:data incarcarii, data descarcarii; locul descarcarii, semnatura si stampila de primire.

Urmare a verificarii bazei de date INFOPC, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC A:

- nu a declarat livrari in decontul de TVA aferent lunii martie 2013;
- nu a depus situatii financiare anuale pentru anul 2013;
- este platitor de TVA pe perioada 01.04.2013-01.11.2013;
- asociat si administrator al SC A este o persoana avand varsta de 85 ani

-societatea nu are personal angajat;

Avand in vedere constatările prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu descarcarea gestiunii aferente achizitiei de marfa de la SC A, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

3). Referitor la achizitiile de marfa de la SC F;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat

, in luna martie 2013, in evidentele contabile achizitii de fier vechi de la SC F in baza unor facturi fara data.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu contin informatii referitoare la data emiterii facturii, date privind expeditia , lipsa semnaturii delegatului; societatea nu a prezentat contractul incheiat cu aceasta societate privind livrarea de deseuri iar avizele de livrare de deseuri sunt incomplete in ceea ce priveste semnatura de primire si stampila societatii.

Urmare a verificarii bazei de date INFOPC, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC F:

- nu a depus situatii financiare anuale pe anul 2013;
- nu era platitoare de TVA la data emiterii facturilor mai sus enumerate;
- nu a depus declaratii privind obligatiile de plata catre bugetul statului(formular 100) declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;
- societatea nu este inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile din salarii si contributi;

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu descarcarea gestiunii aferente achizitiei de marfa de la SC F, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;

d)In ceea ce privesc cheltuielile pentru care societatea nu a facut dovada ca au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In perioada verificata, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal in baza urmatoarelor facturi:

- facturile emisa de SC M potrivit careia societatea a achizitionat mobilier
- factura emisa de SC N potrivit careia societatea a achizitionat mobilier
- factura emisa de SC V in baza careia societatea a achizitionat mobilier
- factura emisa de SC K in baza careia societatea a achizitionat usa de garaj
- facturile emisa de SC T in baza careia societatea a achizitionat parchet

Societatea contestatoare nu a facut dovada ca mobilierul, usa de garaj si parchetul achizitionat ar fi fost destinat realizarii veniturilor impozabile ale societatii in conditiile in care s-a constatat ca bunurile achizitionate nu au fost destinate functionarii sediului social inchiriat conform contractului de inchiriere, unde societatea isi desfasoara activitatea.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu parchetul precum si cheltuielile cu amortizarea mobilierului si usii de garaj(acestea fiind inregistrate ca mijloace fixe in evidenta contabila a contribuabilului) in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, in conditiile in care s-a constatat ca nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

e) Referitor la cheltuielile cu autoturismele achizitionate de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna august, SC X a achizitionat un autoturism marca Mercedes Benz si totodata achizitioneaza in sistem leasing doua autoturisme marca Mercedes Benz ML, conform contractelor de leasing pentru care inregistreaza cheltuieli care se compun din: asigurari auto(613"Cheltuieli cu primele de asigurare"), cheltuieli cu amortizarea (681"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea") si cheltuieli inregistrate in conturile 635"cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate", 658"Alte cheltuieli de exploatare", 665"Cheltuieli din diferente de

curs valutar” si 666”Cheltuieli privind dobanzile”.

Conform evidentei contabile, societatea detinea in patrimoniu urmatoarele autoturisme:

- autoturismul marca Bentley Continental Flyng
- autoturismul marca Mercedes Benz ML
- autoturismul marca Mercedes Benz ML
- autoturism marca Mercedes Benz SL;

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile de functionare, intretinere, reparatii numai pentru autoturismul marca Bentley Continental Flying utilizat de administratorul societatii ; conform statelor de plata si Contractelor individuale de munca societatea nu are nicio persoana angajata cu functie de conducere ci doar un administrator .

Societatea contestatoare nu a prezentat documente (foi de parcurs, deconturi, ordine de deplasare) din care sa rezulte ca SC X a utilizat cele doua autoturisme marca Mercedes Benz ML si autoturism marca Mercedes Benz SL in vederea desfasurarii activitatii.

Astfel organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din: cheltuieli cu asigurari auto(613”Cheltuieli cu primele de asigurare”), reprezentand cheltuieli cu amortizarea (681”Cheltuieli de exploatare privind amortizarea”) si alte cheltuieli cu autoturismele inregistrate in conturile 635”cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate”, 658”Alte cheltuieli de exploatare”, 665”Cheltuieli din diferente de curs valutar” si 666”Cheltuieli privind dobanzile”.

In conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe perioada 01.01.2011-30.06.2014 si au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra acestor cheltuieli.

f) Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu servicii prestate, care se compun din:

-cheltuieli cu manopera BMW , piese schimb BMW inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SCC;

Din documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca piesele de schimb si manopera sunt destinate reparatiilor efectuate la autoturismul marca BMW care nu apartine SC X, astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-cheltuieli cu servicii prestate de SC R, inregistrate in contabilitate in luna iulie 2013;

Organule de inspectie fiscala au constatat ca SC X declara prin Declaratia informativa formular 394 din luna iulie 2013 prestarile de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC R insa prestatorul de servicii nu a declarat serviciile facturate catre SC X.

Urmare verificarilor efectuate in baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca SC R:

-nu declara livrari in decontul de TVA de luna iulie 2013;

-nu depune bilant contabil pe anul 2013:

-obiectul de activitate al acestei societatii il reprezinta”Baruri si alte activitati de servire a bauturilor.”

Totodata organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea nu a prezentat

documente justificative(devize de lucrari, procese verbale de executare a lucrarilor, avize de expeditie, rapoarte de lucru, documente de cantarire) din care sa rezulte ca serviciile inscrise in factura au fost prestate efectiv.

Astfel, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal ,organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC R

g) Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe , considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, in perioada 01.06.2013-30.06.2013, a achizitionat utilaje-autocisterna, stivuitor si macara, de la SC A astfel:

- cu factura societatea a achizitionat macara;
- cu factura /fara data, societatea a achizitionat autocisterna;
- cu factura nr./fara data societatea a achizitionat stivuitor.

In timpul controlului societatea nu a prezentat Contractul in baza caruia au fost achizitionate utilajele sau alte documente din care sa rezulte realitatea operatiunilor in cauza.

De asemenea facturile de achizitie nu contin informatii privind data emiterii facturii iar rubrica "date privind expeditia" nu este completata cu informatii referitoare la data la care s-a facut expedierea bunurilor, seria , nr.buletin delegat, semnatura delegat, numarul de identificare a mijlocului de transport; nu au fost prezentate documente privind transportul utilajelor de la furnizor si pana la sediul, punctul de lucru al societatii verificate.

Urmare verificarilor efectuate in baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca SC A:

- nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013
- nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri;
- nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

In conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si pct.22 din H.G nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in cauza, in valoare inregistrata de societate pe perioada verificata.

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile si au respins la deductibilitate cheltuieli, astfel:

- pe anul 2011 au fost respinse la deductibilitate cheltuieli;
- pe anul 2012 au fost respinse la deductibilitate cheltuieli;
- pe anul 2013 au fost respinse la deductibilitate cheltuieli;
- pe perioada 01.01.2014-30.06.2014 au fost respinse la deductibilitate cheltuieli;

In conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata pe perioada 2011-30.06.2014.

Aferent impozitului de profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat , pe perioada 26.04.2011-29.10.2014, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

2. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata, accesorii aferente, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

a) Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de deseuri span, plumb, inox si tabla de la SC R, SC A si SC F, inregistrata in evidentele contabile in baza unor facturi care nu au calitatea de document iar furnizorul SC F nu este inregistrat in scopuri de TVA.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145, art.146 alin.(1) lit.a) coroborat cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

b) Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de mobilier, usa de garaj, in conditiile in care s-a constatat ca bunurile achizitionate nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

c) Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC C, reprezentand piese de schimb si manopera destinate unui autoturism BMW care nu se afla in patrimoniul societatii contestatoare.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

d) Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu are dreptul la deducerea TVA inregistrata in evidentele contabile, in luna iulie 2013, in baza facturii, reprezentand prestari servicii emisa de SC R, in conditiile in care nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Codul fiscal.

e) Cu privire la TVA aferenta achizitiei de autoturisme, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta ratelor de leasing facturate de societatea de leasing pe perioada 2011-iulie 2014 pentru achizitia in baza contractului de leasing financiar a unui autoturism marca Mercedes Benz, in conditiile in care s-a constatat ca autoturismul in cauza nu este utilizat in interesul societatii.

Totodata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in luna august 2013 aferenta achizitiei autoturismului marca Mercedes Benz, pe motiv ca autoturismul achizitionat nu este destinat realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

f) Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in luna iunie 2013, in baza facturilor de achizitii utilaje emise de SC A, in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunii iar facturile privind achizitia nu au calitate de document justificativ in conditiile in care nu au inscrise informatii

referitoare la data emiterii facturii, date privind expeditia.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145, art.146, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

g) Urmare a verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, pe perioada 01.10.2013-30.11.2012 a desfasurat relatii economice cu SC D , furnizor care nu este inregistrat in scopuri de TVA.

In baza facturilor emise de acest furnizor, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA ;organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.b) si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

Aferent TVA de plata , organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada 26.02.2011-29.10.2014, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala.

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

Perioada verificata:01.01.2011-30.06.2014

A) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala si accesorii aferente;

1) a) Referitor la profitul impozabil stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este de a stabili daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare in conditiile in care societatea nu a inregistrat in evidentele contabile facturi privind livrarile de marfuri.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile venituri aferente urmatoarelor facturi:

- facturile emisa catre SC S reprezentand contravaloare deseuri span fier;
- factura emisa catre SC C reprezentand contravaloare deseuri span fier.

Organele de inspectie fiscala au determinat cheltuielile aferente veniturilor neinregistrate si au acordat drept de deducere pentru cheltuieli pe trimestrul III 2013 si trimestrul II 2014.

Astfel , in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit, pe trimestrul III 2013, profit impozabil suplimentar iar pe trimestrul II 2014 un profit impozabil suplimentar .

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organul de control a procedat in mod subiectiv la recalcularea profitului aferent celor 3 operatiuni neinregistrate in contabilitate prin luare in considerare doar a veniturilor fara a tine seama de cheltuielile aferente realizarii acestora; sustine ca aceasta abordare este contrara textului de lege invocat de organul de control respectiv pct.13 din H.G. Nr.44/2004 ; sustine ca chiar si in cazul in care organul de control stabileste baza de impunere prin estimare (Ordin ANAF nr.3389/2011) se iau in considerare atat veniturile cat si cheltuielile aferente acestora.

În speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

La pct.12 din H.G. Nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

iar la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

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

Potrivit prevederilor legale enunțate, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea contestatoare nu a înregistrat în evidențele contabile facturile emise către SC S și factura emisă către SC C reprezentând contravaloare deseuri span fier;

Prin urmare se reține că societatea contestatoare nu a înregistrat în evidențele contabile venituri în trimestrul III 2013 și trimestrul II 2014 în baza facturilor mai sus enumerate.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că la stabilirea profitului impozabil pe trimestrul III 2013 și trimestrul II 2014, organele de inspecție fiscală au luat în considerare și cheltuielile aferente veniturilor, conform prevederilor legale mai sus enunțate, respectiv organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere cheltuielilor pe trimestrul III 2013 și cheltuielilor pe trimestrul II 2014.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit, pe trimestrul III 2013, profit impozabil suplimentar iar pe trimestrul II 2014 un profit impozabil suplimentar, care au reprezentat baza impozabilă suplimentară în vederea stabilirii impozitului pe profit pe anul 2013, respectiv trimestrul II 2014.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, organul de control a procedat in mod subiectiv la recalcularea profitului aferent celor 3 operatiuni neinregistrate in contabilitate prin luare in considerare doar a veniturilor fara a tine seama de cheltuielile aferente realizarii acestora, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in speta a fost demonstrat contrariul; organele de inspectie fiscala, la stabilirea profitului impozabil suplimentar pe trimestrul III 2013, au luat in considerare veniturile conform facturilor emise catre SC S si neinregistrate in contabilitate precum si cheltuielile; la stabilirea profitului impozabil suplimentar pe trimestrul II 2014 au luat in considerare veniturile conform facturii emisa catre SC C si neinregistrata in contabilitate precum si cheltuielile aferente.

Potrivit pct.13 din H.G. Nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au ajustat profitul impozabil aferent trimestrului III 2013 si trimestrului II 2014 cu veniturile si cheltuielile aferente neinregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia veniturile impozabile au fost stabilite prin estimare nu este reala; in speta societatea contestatoare a omis sa inregistreze in evidentele contabile facturile mai sus enumerate iar in speta nu s-a pus problema estimarii unor venituri.

La art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se prevede:

“(1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Prin urmare, societatea contestatoare avea obligatia de a inregistra cronologic si sistematic facturile emise in contabilitate .

Avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la stabilirea suplimentara a profitului impozabil pe trimestrul III 2013 si trimestrul II 2014.

2.Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal cu descarcarea de gestiune, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu descarcarea de gestiune in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor consemnate in facturile privind achizitiile de marfuri de la furnizorii SC R, SC A si SC F, care nu au declarat livrarile de marfa**

efectuate catre SC X.

In fapt, pe perioada verificata , SC X a achizitionat marfuri (deseu span, plumb, inox si tabla) de la furnizorii SC R, SC A si SC F, care au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ-facturile in cauza nu sunt completate la rubrica "date privind expeditia" ; societatea contestatoare nu a prezentat alte documente prin care sa justifice achizitia de marfuri respectiv contract incheiat intre parti, comanda, avize de livrare a deseurilor, formular de incarcare/descarcare, bonuri de cantarire si alte documente(foi de parcurs, facturi de transport);

De asemenea, verificand baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorii nu au declarat catre bugetul statului (declaratii formular 100, decont de TVA, declaratii informative formular 394) livrarile de marfuri inscrise in facturile inregistrate in evidentele contabile ale SC X.

Desi organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile de cumparare au fost inregistrate in contabilitate, au fost intocmite Note de receptie ai constatare de diferente, au reincadrat operatiunile in cauza in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu descarcarea gestiunii aferente achizitiei de marfa de la SC R, SC A si SC F.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca tranzactiile efectuate in speta au scop economic, ca pentru marfurile achizitionate exista documente justificative(facturi, avize de insotire a marfii si contracte) , facandu-se si dovada intrarii in gestiune a marfii; celelalte documente la care face referire organul de control (contracte, foi de parcurs, facturi de transport) nu sunt prevazute de legislatia fiscala ca documente necesare pentru deducerea cheltuielilor sau a taxei pe valoarea adaugata in cazul achizitiei de bunuri.

Totodata societatea contestatoare sustine ca la momentul efectuării tranzactiilor toti cei trei furnizori indeplineau cerintele legale necesare pentru desfasurarea de fapte de comert , nefiind declarati inactivi, fiind inregistrati ca platitori de TVA.; nu contine nicio incalcare a conditiilor de forma pentru ca achizitiile de la acesti furnizori sa nu poata produce efecte fiscale ; sustine ca toate operatiunile efectuate sunt probate in realitatea lor prin plati bancare, tranzactiile in numerar fiind aproape inexistente in modul de lucru al societatii.

In ceea ce priveste nedeductibilitatea cheltuielilor cu achizitia marfurilor , societatea arata ca in lipsa intrarilor de marfa de la cei trei furnizori ar fi fost in situatia de a vinde ceva ce nu avea in stoc si ca este absurd sa impozitezi veniturile din vanzarea marfurilor si sa nu se tina seama si de cheltuielile aferente realizarii veniturilor.

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

-art.21

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

[...]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

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

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Potrivit Anexa nr.1A "Norme generale" din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

"1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*

- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*

- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*

- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.[...]

15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

SC X, pe perioada verificata a inregistrat in evidentele contabile si si-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli aferente marfurilor achizitionate de la SC R, SC A si SC F, conform facturilor mai sus enumerate.

La momentul achizitiei marfurilor , conform facturii, din informatiile existente in baza de date INFOPC a rezultat ca SC R:

-nu a declarat livrarea de marfa in decontul de TVA din luna martie 2011;

-nu a depus situatii financiare pentru anul 2011;

-este inactiva din mai 2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;

-starea curenta:dizolvare cu lichidare(radiere);

-societatea nu a mai depus declaratii privind obligatiile fiscale (decont de TVA formular 300) , declaratii privind obligatiile de plata la bugetul statului (formular 100) , declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;

-s-a constatat ca Tribunalul, a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC R, inasa factura emisa de SC R nu contine mentiunea “in insolventa”, “in reorganizare judiciara” sau “faliment” conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

-intre SC X si SC R exista relatii de afiliere;

-societatea nu a prezentat in timpul controlului contractul incheiat intre parti privind livrarea de bunuri, avize de livrare a deseurilor, formular de incarcare/descarcare, bonuri de cantarire si alte documente(foi de parcurs, facturi de transport);

-pe factura nu este mentionat numarul de inmatriculare al mijlocului de transport , nu este completata rubrica date privind expeditia respectiv “expedierea s-a efectuat in prezenta noastra la data, ora, semnatura de primire”;

La dosarul contestatiei se afla Nota de receptie si constatare de diferente precum si fisa de magazie in care se specifica ca marfurile ar fi fost achizitionate de la SC R.

In ceea ce priveste furnizorul SC A din documentele existente la dosarul contestatiei si informatiile existente in baza de date INFOPC a rezultat ca in luna martie 2013, cand societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfa de la acest furnizor, s-a constatat ca SC A:

- nu a declarat livrari in decontul de TVA aferent lunii martie 2013;
- nu a depus situatii financiare anuale pentru anul 2013;
- nu era platitor de TVA;
- asociat si administrator al SC A este o persoana cu varsta de 85 ani
- societatea nu are personal angajat;

De asemenea facturile , inregistrate in evidentele contabile ca fiind emise de SC A nu au calitate de document justificativ in conditiile in care nu au fost inscise informatii referitoare la data emiterii facturii , date privind expeditia marfii, lipsa semnaturii delegatului;pe avizele de insotire a marfii ce insotesc facturile nu sunt completate; data, persoana care a expedit marfa, data, ora si semnatura de primire a marfii.; pe formularul de incarcare/descarcare deseuri nepericuloase nu sunt completate:data incarcarii, data descarcarii; locul descarcarii, semnatura si stampila de primire.

Societatea contestatoare nu a prezentat alte documente din care sa rezulta achizitia de marfa respectiv contractul incheiat intre parti privind livrarea de deseuri feroase, bonurile de cantarire, documente privind transportul marfii;

La dosarul contestatiei se afla Nota de receptie si constatare de diferente precum si fisa de magazie in care se specifica ca marfurile ar fi fost achizitionate de la SC A.

In ceea ce priveste furnizorul SC F, din documentele existente la dosarul contestatiei si informatiile existente in baza de date INFOPC a rezultat ca in luna martie 2013, cand societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfa de la acest furnizor s-a constatat ca SC F SRL

- nu a depus situatii financiare anuale pe anul 2013;
- nu este platitoare de TVA la data emiterii facturilor mai sus enumerate;
- nu a depus declaratii privind obligatiile de plata catre bugetul statului(formular 100) declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;
- societatea nu este inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile din salarii si contributii, deci nu are angajati;
- Facturile in baza carora SC X a inregistrat in evidentele contabile achizitiile in cauza nu contin informatii referitoare la data emiterii facturii, date privind expeditia , lipsa semnaturii delegatului;
- societatea nu a prezentat contractul incheiat cu acesta societate privind livrarea de deseuri iar avizele de livrare de deseuri sunt incomplete in ceea ce priveste semnatura de primire si stampila societatii.

Avand in vedere ca furnizorii de marfuri inscisi in facturile mai sus enumerate, nu au declarat bugetului de stat livrarile de marfuri efectuate catre societatea contestatoare si mai mult facturile in cauza nu au inscise toate elementele prevazute de lege se retine ca societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfuri in baza unor facturi care nu au calitatea de document justificativ.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a prevazut ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc

conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

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

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

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

In acest sens, sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere; Prin Decizia nr.5679/2013, Inalta Curte de Casatie si Justitie, s-a pronuntat in acelasi sens intr-o speta similara.

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa justifice realitatea operatiunii, insa in contestatia formulata sustine ca pentru marfurile achizitionate exista documente justificative(facturi, avize de insotire a marfii si contracte).

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare :

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

Prezentarea de facturi, avize de insotire si contracte nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care furnizorii consemnati pe facturi nu au declarat operatiunile la organul fiscal teritorial.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia la momentul efectuarii tranzactiilor toti cei trei furnizori indeplineau cerintele legale necesare pentru desfasurarea de fapte de comert , nefiind declarati inactivi, fiind inregistrati ca platitori de TVA in conditiile in care din informatiile din baza de date INFOPC rezulta ca furnizorii in cauza la data emiterii facturilor nu erau inregistrati in scopuri de TVA , nu au depus situatii financiare anuale, nu au depus declaratii privind obligatiile de plata catre bugetul statului(formular 100) declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national, nu aveau angajati.

Totodata s-a constatat ca Tribunalul, a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC X iar factura emisa de aceasta societate nu contine mentiunea “in insolventa”, “in reorganizare judiciara” sau “faliment” conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor completate cu datele de identificare a furnizorilor SC R, SC A si SC F si au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune, inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi.

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

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

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

Iar potrivit art.7 din același act normativ

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

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

In conditiile in care la dosarul contestatiei nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu descarcarea de gestiune .

3. Referitor la cheltuielile privind autoturismele respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand amortizarea autoturismelor, asigurari auto si alte cheltuieli cu autoturismele existente in patrimoniul societatii.**

In fapt, urmare a verificarii s-a constatat ca in luna august 2013, SC X a achizitionat un autoturism; totodata societatea achizitioneaza in sistem leasing doua autoturisme marca Mercedes Benz ML, conform contractelor de leasing pentru care inregistreaza cheltuieli care se compun din: asigurari auto(613"Cheltuieli cu primele de asigurare"), cheltuieli cu amortizarea (681"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea") si cheltuieli inregistrate in conturile 635"cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate", 658"Alte cheltuieli de exploatare", 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" si 666"Cheltuieli privind dobanzile".

Conform evidentei contabile, societatea detinea in patrimoniu urmatoarele autoturisme:

- autoturismul marca Bentley Continental Flyng;
- autoturismul marca Mercedes Benz ML;
- autoturismul marca Mercedes Benz ML;
- autoturism marca Mercedes Benz SL;

Analizand statele de plata, contractele individuale de munca, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are nicio persoana angajata cu functie de conducere ci doar un administrator .

Astfel in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deductie a cheltuielilor de functionare, intretinere, reparatii numai pentru autoturismul marca Bentley Continental Flying utilizat de administratorul societatii.

In conditiile in care societatea nu a prezentat documente (foi de parcurs, deconturi, ordine de deplasare) din care sa rezulte ca a utilizat cele doua autoturisme marca Mercedes Benz ML si autoturism marca Mercedes Benz SL in vederea desfasurarii activitatii, organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din: cheltuieli cu asigurari auto(613"Cheltuieli cu primele de asigurare"), cheltuieli cu amortizarea (681"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea") si alte cheltuieli cu autoturismele inregistrate in conturile 635"cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate", 658"Alte cheltuieli de exploatare", 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" si 666"Cheltuieli privind dobanzile".

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca interpretarea data de organul de control art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal este una subiectiva ; pentru realizarea obiectului de activitate pot fi puse la dispozitia angajatilor mijloace de transport respectiv pentru persoana angajata cu functia de sofer.

De asemenea, societatea sustine ca organele de control nu au prezentat o situatie detaliata a cheltuielilor cu autoturismele, considerate ca nedeductibile fiscal , dar din analiza de exemplu a cheltuielilor de asigurari , rezulta ca s-au considerat ca nedeductibile cheltuielile , inclusiv cele aferente autoturismului utilizat de administratorul societatii;

In drept, la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, se prevede:

“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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

Incepand cu data de 01.07.2012, art.21 alin.(3) lit.n) se modifica in sensul ca:

“n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.[...]”

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Cod, se prevede:

“În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45^1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145^1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații:

categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative.

De asemenea, se reține ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Începând cu data de 01.07.2012, prin OUG 24/2012, se modifică art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal în sensul ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice limitat potrivit alin.(4) lit.t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții respectiv 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri incluzând și scaunul șoferului aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Prin Normele date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede ca justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează de baza documentelor justificative și prin întocmirea foi de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea legiuitorul specifică cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale și anume: se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cât și cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecții tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată; dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține ca organele de inspecție fiscală, pe perioada verificată au acordat deductibilitate cheltuielilor de funcționare, întreținere, reparații numai pentru autoturismul marca Bentley Continental Flying utilizat de administratorul societății, în conformitate cu prevederile legale mai sus enunțate în condițiile în care din contactele individuale de muncă și statele de plată s-a

constatat ca societatea nu are nicio persoana angajata cu functie de conducere ci doar un administrator .

De asemenea, se retine ca referitor la aceste cheltuieli , organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societati, prin Nota explicativa; insa prin raspunsul formulat reprezentantul legal nu a dat explicatii cu privire la scopul in care au fost utilizate autoturismele in cauza , precizand ca acestea au fost folosite in interesul societatii si nu a prezentat documente justificative-foi de parcurs, deconturi, ordine de deplasare prin care sa justifice utilizarea autoturismelor in folosul societatii.

Afirmatia societatii ca organul de control a dat o interpretare subiectiva art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei in conditiile in care leguitorul a prevazut in mod clar ca cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente autoturismelor folosite de persoane cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice au deductibilitate limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atributii.

De asemenea, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii contestatoare potrivit caruia autoturismele au fost utilizate in vederea realizarii obiectului de activitate si pus la dispozitia persoanei anjagate cu functie de sofer in conditiile in care societatea nu a justificat cheltuielile cu autoturismele cu documente respectiv foi de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, ordine de deplasare.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

Argumentul societatii contestatoare, potrivit caruia organele de control nu au prezentat o situatie detaliata a cheltuielilor cu autoturismele, considerate ca nedeductibile fiscal ,spre exemplu din analiza cheltuielilor cu asigurarile rezulta ca s-au considerat ca nedeductibile cheltuielile , inclusiv cele aferente autoturismului utilizat de administratorul societatii, nu este real in conditiile in care cheltuielile au fost prezentate detaliat in anexa 5 la Raportul de inspectie fiscala;mai mult verificand calculele s-a constatat ca organele de inspectie fiscala nu au cuprins la totalul cheltuielilor nedeductibile fiscal pe anul 2012, suma reprezentand cheltuieli cu asigurarile si de asemenea nu au fost luate in calcul la stabilirea impozitului pe profit pe anul 2012.

In conformitate cu prevederile art.213 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata , privind Codul fiscal:

“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Astfel, ca pentru acest capat de cerere se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu functionarea si intretinerea autoturismelor aflate in patrimoniul societatii si pentru care nu s-a facut dovada ca au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii societatii respectiv cheltuielile cu amortizarea, cheltuielile cu asigurarile organele de inspectie fiscala nu au cuprins la totalul cheltuielilor nedeductibile fiscal pe anul 2012 suma reprezentand cheltuieli cu asigurarile si de asemenea nu au fost luate in calcul la stabilirea impozitului pe profit pe anul 2012 anexa 5, 6 la raport) precum si cheltuielile cu impozite si taxe aferente autoturismelor in cauza.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal , mai sus enuntat se retine ca sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile iar societatea contestatoare nu a facut dovada ca autoturismele marca Mercedes Benz ML si autoturismul marca Mercedes Benz SL au fost utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In conditiile in care societatea nu justifica cu documente aceste cheltuieli se retine ca autoturismele mai sus enumerate au fost utilizate in scop personal iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Codul fiscal:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

si pct.43 din H.G. Nr.44/2004 dat in aplicarea acestui articol de lege:

“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora; “

se retine ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata.

4.Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe , considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC A SRL in conditiile in care nu s-a facut dovada realitatii operatiunii, furnizorul de utilaje nedeclarand livrarile efectuate catre SC X.**

In fapt, in perioada 01.06.2013-30.06.2013, SC X a achizitionat utilaje-autocisterna, stivuitor si macara, de la SC A astfel:

-cu factura nr./fara data, societatea a achizitionat macara;

-cu factura nr./fara data, societatea a achizitionat autocisterna;

-cu factura nr./fara data, societatea a achizitionat stivuitor.

In timpul controlului societatea nu a prezentat Contractul in baza caruia au fost achizitionate utilajele sau alte documente din care sa rezulte realitatea operatiunilor in cauza.

De asemenea facturile de achizitie nu contin informatii privind data emiterii facturii iar rubrica “date privind expeditia” nu este completata cu informatii referitoare la data la care s-a facut expedierea bunurilor, seria , nr.buletin delegat, semnatura delegat, numarul de identificare a mijlocului de transport; nu au fost prezentate documente privind transportul utilajelor de la furnizor si pana la sediul, punctul de lucru al societatii verificate.

Urmare verificarilor efectuate in baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca SC A:

-nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013

- nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri;
- nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

Astfel organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au reincadrat operatiunea iar in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in cauza, inregistrata de societate pe perioada verificata.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat art.11 alin.(1) din Codul fiscal in conditiile in care exista documente de achizitie a mijloacelor fixe iar furnizorul mijloacelor fixe functiona in mod legal la data achizitiei.

Totodata arata ca nu se poate conditiona deducerile fiscale ale cumparatorului de comportamentul fiscal al furnizorului iar organele de inspectie fiscala au solicitat fara baza legala documente suplimentare respectiv contract, document de transport privind achizitia de mijloace fixe .

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

-art.21

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

[..]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

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

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Potrivit Anexa nr.1A"Norme generale"din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

"1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.[...]

15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Facturile in baza carora societatea a inregistrat in luna iunie 2013, in evidentele contabile achizitia de mijloace fixe -autocisterna, stivuitor si macara de la SC A nu au inscrise data emiterii facturii.

De asemenea facturile de achizitie nu sunt completate la rubrica "date privind expeditia" respectiv numele delegatului, seria si nr.buletin al acestuia, semnatura delegatului, numarul de identificare a mijlocului de transport; nu au fost prezentate documente privind transportul utilajelor de la furnizor si pana la sediul sau punctul de lucru al societatii verificate.

Totodata, se retine ca furnizorul SC A nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013; nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri; nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

Avand in vedere ca furnizorul de marfuri inscris in facturile mai sus enumerate, nu a declarat bugetului de stat livrarile de marfuri efectuate catre societatea contestatoare si mai mult facturile in cauza nu au inscrise toate elementele prevazute de lege se retine ca societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de mijloace fixe in baza unor facturi care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

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

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

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

Ori in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care furnizorul SCA nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013; nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri; nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

Astfel, nici facturile in baza carora societatea contestatoare a inregistrat achizitiile de mijloace fixe nu sunt in concordanta cu realitatea si prin urmare nu au calitatea de document justificativ.

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

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa justifice realitatea operatiunii, inasa sustine ca achizitiile de utilaje nu trebuie justificate printr-un contract.de vanzare-cumparare incheiat intre parti.

Este de notorietate faptul ca livrarile de bunuri mai ales pentru mijloacele fixe in

speta-autocisterna, macara, stivuitor- a caror valoare este mare au la baza un contract de vanzare-cumparare incheiat intre parti.

Potrivit art.1650 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil:

“Contractul de vânzare este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească.”

De asemenea nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia la momentul efectuarii tranzactiilor furnizorul SC A functiona in mod legal la data achizitiei in conditiile in care acesta nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013; nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri; nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

Totodata se poate interpreta ca facturile in cauza sunt fictive chiar si in conditiile in care contin datele de identificare a furnizorului SC A.

Avand in vedere comportamentul fiscal al furnizorului, in speta nu exista suficiente elemente care sa probeze ca achizitiile de mijloace fixe inregistrate in evidentele contabile ale societatii au provenienta licita.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia nu se poate conditiona deducerile fiscale ale cumparatorului de comportamentul fiscal al furnizorului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care potrivit prevederilor legale enuntate contribuabilii au obligatia de a inregistrata in contabilitate cheltuieli in baza unor documente care indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 iar in cauza in speta s-a constatat ca operatiunile nu sunt reale in conditiile in care furnizorul SC A nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013; nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013 si nu a declarat livrari de bunuri; nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013.

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.5679/2013, intr-o cauza similara.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor completate cu datele de identificare a furnizorului SC A si au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand amortizarea mijloacelor fixe in cauza , inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi.

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

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a

informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Iar potrivit art.7 din acelaşi act normativ se prevede ca:

“(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

In conditiile in care la dosarul contestatiei nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe .

5.In ceea ce privesc cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la cheltuielile care au contribuit la stabilirea impozitului pe profit contestat de societate, in conditiile in care societatea nu a prezentat argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si urmatoarele cheltuieli:

-cheltuieli cu servicii prestate, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R SRL.

Facturile au fost emise in baza contractelor incheiate intre SC R reprezentata de catre d-na X (sotia), in calitate de prestatoare si SC X reprezentata de catre d-l Y(sot) in calitate de beneficiar.

Din verificarea dosarului SC R respectiv situatiile financiare intocmite la data de 31.12.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca administrator al acestei societati este d-na X iar d-l Y a semnat situatiile financiare in calitate de director economic.

Din analiza aplicatiei “FISCNET-SI INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca asociati ai SC X sunt d-na x si d-na z iar d-l Y are calitate de administrator.

In consecinta cele doua societati ,SC R si SC X ,sunt persoane juridice afiliate.

Societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca

serviciile au fost prestate respectiv devize de lucrari, procese verbale de executare a lucrarilor, avize de expeditie , rapoarte de lucru , documente privind cantarirea.

Totodata organele de inspectie fiscala , au constatat ca SC R nu a fost inregistrata ca si platitor de impozit pe venituri din salarii si contributii , drept pentru care apreciaza ca nu a detinut personalul necesar efectuarii prestarilor de servicii mentionate in facturile in cauza.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Tribunalul, a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC R iar facturile emise de acesta si inregistrate in evidentele contabile ale SC X nu contin mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

Mai mult din documentele existente la dosar se retine ca prin Dispozitia de masuri, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscala au dispus:

-reconsiderarea ca si cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit aferent perioadei iunie 2011-decembrie 2011 a sumei reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii efectuate de SC R si majorarea cheltuieli nedeductibile inregistrata in registrul de evidenta fiscala intocmit de societate si va depune declaratii rectificative 100 si 101 privind impozitul pe profit.

Din documentele existente la dosarul contestatiei respectiv decontul de TVA din luna februarie 2013 rezulta ca SC X a corectat erorile din deconturile de TVA din luna iulie 2011 si octombrie 2011 , inscriind TVA la randul 36"Diferente de TVA de plata stabilita de organelor de inspectie fiscala prin decizia comunicata si neachitate pana la data depunerii decontului de TVA" .

Insa, societatea contestatoare nu a reconsiderat ca si cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit, pe perioada iunie 2011-decembrie 2011, suma reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii evidentiate in facturi avand ca furnizor de SC R si nu a rectificat declaratii dormular 100 si 101 "privind impozitul pe profit" aferent anului 2011.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile inscrise in facturile emise de SC R au fost efectiv prestate si totodata s-a constatat ca societatea nu indeplineste masura dispusa de organele de control prin Dispozitia de masuri, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contul 628" Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pentru care societatea nu a facut dovada ca au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In fapt, in perioada verificata, societatea a inregistrat in evidentele cheltuieli deductibile fiscal in baza urmatoarelor facturi:

- facturile emisa de SC M potrivit carora societatea a achizitionat mobilier;
- factura emisa de SC N potrivit careia societatea a achizitionat mobilier;
- factura emisa de SC V in baza careia societatea a achizitionat mobilier;
- factura emisa de SC K in baza careia societatea a achizitionat usa de garaj
- facturile emisa de SC T in baza carora societatea a achizitionat parchet

Societatea contestatoare nu a facut dovada ca mobilierul, usa de garaj si parchetul achizitionat ar fi fost destinat realizarii veniturilor impozabile ale societatii in conditiile in care s-a constatat ca bunurile achizitionate nu au fost destinate functionarii sediului, inchiriat conform contractului de inchiriere, unde societatea isi desfasoara activitatea.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu parchetul precum si cheltuielile cu amortizarea mobilierului si usii de garaj(acestea fiind inregistrate ca mijloace fixe in evidenta contabila a contribuabilului) in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, in conditiile in care s-a constatat ca nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile.

-cheltuieli cu piese de schimb destinate reparatiei unui autoturism care nu se afla in patrimoniul societatii;

In fapt, s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii prestate care se compun din:

-cheltuieli cu manopera BMW , piese schimb BMW inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC C;

Din documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca piesele de schimb si manopera sunt destinate reparatiilor efectuate la autoturismul marca BMW care nu apartine SC X , astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

-cheltuieli cu servicii prestate de SC R, inregistrate in contabilitate in luna iulie 2013;

Organule de inspectie fiscala au constatat ca SC X declara prin Declaratia informativa formular 394 din luna iulie 2013 prestarile de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC R insa prestatorul de servicii nu a declarat serviciile facturate catre SC X.

Urmare verificarilor efectuate in baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca SC R:

-nu declara livrari in decontul de TVA de luna iulie 2013;

-nu depune bilant contabil pe anul 2013;

-obiectul de activitate al acestei societatii il reprezinta "Baruri si alte activitati de servire a bauturilor."

Totodata organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea nu a prezentat documente justificative(devize de lucrari, procese verbale de executare a lucrarilor, avize de expeditie, rapoarte de lucru, documente de cantarire) din care sa rezulte ca serviciile inscrise in factura au fost prestate efectiv.

Astfel, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal ,organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile inregistrate in contabilitate in baza facturii emisa de SC R.

In contestatia formulata , referitor la cheltuielile mai sus enumerate, societatea contestatoare nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si aceste cheltuieli in conditiile in care a contestat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere iar aceste cheltuieli nedeductibile fiscal au majorat baza impozabila pe perioada verificata si a dus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar contestat.

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

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază;

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

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

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

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

În condițiile în care societatea contestatoare, contestă în totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, prin Decizia de impunere și nu prezintă argumente de fapt și de drept pentru care contestă și cheltuielile nedeductibile fiscal în valoare totală care au majorat baza impozabilă pe perioada verificată și a dus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar contestat, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca nemotivată.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *”Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere, contestat de societate, menționăm:

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară urmare a stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile și respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, după cum rezultă din anexa 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Din anexa 5 și 6 la Raportul de inspecție fiscală rezultă că baza impozabilă privind impozitul pe profit a fost majorată astfel:

- pe anul 2011 baza impozabilă a fost majorată cu suma de.. lei;
- pe anul 2012 baza impozabilă a fost majorată cu suma de .. lei;
- pe anul 2013 baza impozabilă a fost majorată cu suma de ... lei;
- pe perioada 01.01.2014-30.06.2014 au fost respinse la deductibilitate cheltuieli în

valoare de ... lei;

In conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si au stabilit impozit pe profit suplimentar de plata , astfel:

-.. lei pe anul 2011;

- .. lei pe anul 2012;

-... lei pe anul 2013;

-Pe perioada 01.01.2014-30.06.2014 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate cu cheltuielile nedeductibile fiscal si au stabilit la 30.06.2014, pierdere fiscala mai mica.

Prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la veniturile impozabile stabilite suplimentar si cheltuielile nedeductibile fiscal , care au dus la stabilirea bazei impozabile suplimentare, astfel:

-... lei pe anul 2011;

- ... lei pe anul 2012

-... lei pe anul 2013;

-... lei pe semestrul I 2014

Totodata, prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca nemotivata pentru suma de ... reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel:

-... lei pe anul 2011;

- ... lei pe anul 2013;

- ...lei pe semestrul I 2014

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

-art.19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

-art.17

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la [art. 38](#).

Avand in vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul contestatiei, in cauza in speta se aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) 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;

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

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit... si ca nemotivata cu privire la impozitul de profit..., avand in vedere precizarile din prezenta decizie.

Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit de plata, contestate de societate, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, au calculat, pe perioada 26.04.2011-29.10.2014, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.119

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

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

-art.120

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

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere.”-pentru perioada 25.09.2012-28.02.2014

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”-pentru perioada 01.03.2014-30.09.2014

-art.120¹

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

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

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse -pentru perioada 25.09.2012-30.06.2013

si pentru perioada 01.07.2013-30.09.2014

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

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

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

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

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit... si ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit..., potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va:

- respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra impozitului pe profit in valoare de..;
- respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra impozitului pe profit in valoare de...;

B) in ceea ce priveste TVA, dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere ;

1)In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate **D.G.R.F.P.este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R, SC A ,SC F si SC A in conditiile in care nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la furnizorii de bunuri.**

In fapt, SC X, pe perioada verificata, si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor de achizitii deseu span , plumb, inox si tabla de la SC R, SC A si SC F si facturilor reprezentand achizitii utilaje de la SC A.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in baza carora societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu au calitate de document justificativ, ca acestea nu indeplinesc conditiile de forma prevazute la art.146 din Codul fiscal in sensul in nu contin toate elementele prevazute de art.155 din acelasi act normativ si anume facturile in cauza nu au completata data emiterii , nu sunt completate la rubrica "date privind expeditia", avizele privind expeditia marfii incomplete, documentele de incarcare/descarcare incomplete; societatea contestatoare nu a prezentat alte documente prin care sa justifice achizitia de marfuri respectiv contract incheiat intre parti, comanda, documente privind transportul marfii (foi de parcurs, facturi de transport);

De asemenea cu privire la achizitia de utilaje(stivuitor, macara, autocisterna) , societatea contestatoare nu a prezentat un contract de vanzare-cumparare incheiat intre parti , documente privind transportul utilajelor prin care sa justifice realitatea operatiuni.

Totodata , verificand baza de date INFOPC , organele de inspectie fiscala au constatat ca furnizorii de marfuri si furnizorul de utilaje nu au declarat catre bugetul statului prin declaratii fiscale (declaratii formular 100, decont de TVA, declaratii informative formular 394) livrarile de marfuri inscrise in facturile inregistrate in evidentele contabile ale SC X.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.145, art.146, art.147, art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de marfuri si utilaje in conditiile achizitiile in cauza nu au fost justificate cu documente, conform legii si mai mult nu s-a facut dovada realitatii operatiunii in conditiile in care furnizorii SC R, SC A ,SC F si SC A nu au declarat bugetului de stat livrarile de bunuri catre SC X sau nu au fost inregistrati in scopuri de TVA pe perioada verificata.

In contestatia formulata referitor la achizitiile de marfuri de la SC R, SC A ,SC F, societatea contestatoare sustine ca tranzactiile efectuate in speta au scop economic, ca pentru marfurile achizitionate exista documente justificative(facturi, avize de insotire a

marfii si contracte) , facandu-se si dovada intrarii in gestiune a marfii; celelalte documente la care face referire organul de control (contracte, foi de parcurs, facturi de transport) nu sunt prevazute de legislatia fiscala ca documente necesare pentru deducerea cheltuielilor sau a taxei pe valoarea adaugata in cazul achizitiei de bunuri.

Totodata societatea contestatoare sustine ca la momentul efectuarii tranzactiilor toti cei trei furnizori indeplineau cerintele legale necesare pentru desfasurarea de fapte de comert , nefiind declarati inactivi, fiind inregistrati ca platitori de TVA.; nu contine nicio incalcare a conditiilor de forma pentru ca achizitiile de la acesti furnizori sa nu poata produce efecte fiscale ; sustine ca toate operatiunile efectuate sunt probate in realitatea lor prin plati bancare, tranzactiile in numerar fiind aproape inexistente in modul de lucru al societatii.

Cu privire la achizitiile de utilaje de la SC A, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat art.11 alin.(1) din Codul fiscal in conditiile in care exista documente de achizitie a mijloacelor fixe iar furnizorul mijloacelor fixe functiona in mod legal la data achizitiei.

Totodata arata ca nu se poate conditiona deducerile fiscale ale cumparatorului de comportamentul fiscal al furnizorului iar organele de inspectie fiscala au solicitat fara baza legala documente suplimentare respectiv contract, documente de transport.

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

-art.134

“(1)Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

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

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

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori

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

Potrivit prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(1) **Persoana impozabilă** care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

iar la pct 5(in vigoare in anul 2011) respectiv pct.19(in vigoare in anul 2013) al art.155 din acelasi act normativ se prevede:

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

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;

De asemenea, in conformitate cu prevederile Legii nr.85/privind procedura insolventei:

“(1) După rămânerea irevocabilă a hotărârii de deschidere a procedurii toate actele și corespondența emise de debitor, administratorul judiciar sau lichidator vor cuprinde, în mod obligatoriu și cu caractere vizibile, în limbile română, engleză și franceză, mențiunea în insolvență, in insolvency, en procedure collective.

(2) După intrarea în reorganizare judiciară sau faliment, actele și corespondența vor purta, în condițiile prevăzute la alin. (1), mențiunea în reorganizare judiciară, in judicial reorganisation, en redressement sau, după caz, în faliment, in bankruptcy, en faillite. După intrarea în procedura simplificată se va face, de asemenea, mențiunea în faliment, in bankruptcy, en faillite. “

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

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

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

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

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la

deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Având în vedere că în speta este vorba și de achiziții de deseuri feroase, sunt aplicabile și prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). **Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.***

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;”

Prin urmare se reține că, condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

SC X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de marfuri și utilaje de la furnizorii SC R, SC A, SC F și SC A, care a fost înregistrat în evidențele contabile ale societății, declarat prin deconturi de TVA și declarații informative (formular 394).

Se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscală, în temeiul prevederilor art.7 alin.(2) și art.49 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății prin Nota explicativă precum și organelor fiscale care gestionează declarațiile informative depuse de societatea contestată.

Din informațiile din baza de date INFOPC, existente la dosarul contestației, cu privire la furnizorii de bunuri, se rețin următoarele:

Furnizorul SC R:

- nu a declarat livrarea de marfa în decontul de TVA din luna martie 2011;
- nu a depus situații financiare pentru anul 2011;
- este inactivă din mai 2012 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative;

- starea curenta:dizolvare cu lichidare(radiere);
- societatea nu a mai depus declaratii privind obligatiile fiscale (decont de TVA formular 300) , declaratii privind obligatiile de plata la bugetul statului (formular 100) , declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;
- s-a constatat ca Tribunalul, a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolventei privind furnizorul SC R, insa factura emisa de SCR nu contine mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

- intre SC X si SC R exista relatii de afiliere;

De asemenea, SC R nu a prezentat contractul incheiat intre parti privind livrarea de bunuri, avize de livrare a deseurilor, formular de incarcare/descarcare, bonuri de cantarire si alte documente(foi de parcurs, facturi de transport);

Cu privire la pe factura in baza careia societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu este mentionat numarul de inmatriculare al mijlocului de transport , nu este completata rubrica date privind expeditia respectiv "expedierea s-a efectuat in prezenta noastra la data, ora, semnatura de primire";

-In ceea ce priveste furnizorul SC A din documentele existente la dosarul contestatiei si informatiile existente in baza de date INFOPC a rezultat ca in luna martie 2013, cand societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfa si a dedus TVA, s-a constatat ca SC A:

- nu a declarat livrari in decontul de TVA aferent lunii martie 2013;
- nu a depus situatii financiare anuale pentru anul 2013;
- nu era platitoare de TVA
- asociat si administrator al SC A este o persoana cu varsta de 85 ani
- societatea nu are personal angajat;

De asemenea facturile in baza carora SC X a dedus TVA inregistrate in evidentele contabile ca fiind emise de SC A nu au calitate de document justificativ in conditiile in care nu au fost inscrise informatii referitoare la data emiterii facturii , date privind expeditia marfii, lipsa semnaturii delegatului;pe avizele de insotire a marfii ce insotesc factura nu sunt completate data, persoana care a expedit marfa, data, ora si semnatura de primire a marfii.; pe formularul de incarcare/descarcare deseuri nepericuloase nu sunt completate:data incarcarii, data descarcarii; locul descarcarii, semnatura si stampila de primire.

Societatea contestatoare nu a prezentat alte documente din care sa rezulta achizitia de marfa respectiv contractul incheiat intre parti privind livrarea de deseuri feroase, bonurile de cantarire, documente privind transportul marfii;

La dosarul contestatiei se afla Nota de receptie si constatare de diferente precum si fisa de magazie in care se specifica ca marfurile ar fi fost achizitionate de la SC A.

In ceea ce priveste furnizorul SC F, din documentele existente la dosarul contestatiei si informatiile existente in baza de date INFOPC a rezultat ca in luna martie 2013, cand societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile achizitii de marfa de la acest furnizor s-a constatat ca aceasta societate:

- nu a depus situatii financiare anuale pe anul 2013;
- nu este platitoare de TVA la data emiterii facturilor mai sus enumerate;
- nu a depus declaratii privind obligatiile de plata catre bugetul statului(formular 100) declaratii informative(formular 394) privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;

-societatea nu este inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile din salarii si contributi, deci nu are angajati;

-Facturile in baza carora SC X a dedus TVA nu contin informatii referitoare la data emiterii facturii, date privind expeditia , lipsa semnaturii delegatului; societatea nu a prezentat contractul incheiat cu acesta societate privind livrarea de deseuri iar avizele de livrare de deseuri sunt incomplete in ceea ce priveste semnatura de primire si stampila societatii.

In ceea ce priveste achizitia de utilaje -autocisterna, stivuitor si macara -de la SC A, din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Facturile in baza carora societatea a inregistrat in luna iunie 2013, TVA nu au inscrise data emiterii facturii,nu sunt completate la rubrica "date privind expeditia" respectiv numele delegatului, seria si nr.buletin al acestuia, semnatura delegatului, numarul de identificare a mijlocului de transport; nu au fost prezentate documente privind transportul utilajelor de la furnizor si pana la sediul sau punctul de lucru al societatii verificate.

Din baza de date INFOPC rezulta ca furnizorul SC A:

-nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013;

-nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013, deci nu a declarat livrari de bunuri;

-nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013;

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, in speta nu se face dovada realitatii tranzactiilor desfasurate de SC X cu SC R, SC A, SC F, SC A, in conditiile in care furnizorii nu au declarat livrarile de bunuri efectuate catre societatea contestatoare, prin deconturi de TVA , declaratiile informative formular 394.

Prin urmare, in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit , conform prevederilor art.134 din Codul fiscal ,in conditiile in care furnizorii de bunuri nu au colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata si nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru SC X,conform prevederilor legale mai sus enuntate.

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

In conditiile in care furnizorii de bunuri nu au colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre SC X se poate considera ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare si in baza carora aceasta a dedus TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Mai mult dupa cum am aratat si mai sus facturile in cauza nu au inscrise toate elementele prevazute de lege respectiv data emiterii acestora, date privind expeditia, elemente obligatorii pe care trebuie sa le cuprinda o factura conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Dupa cum am aratat si la capitolul impozit pe profit ,la art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a prevazut ca nu pot

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ori, in situatia de fapt, furnizorii SC R, SC A, SC F, SC A nu au colectat TVA , nu au declarat TVA prin Decont de TVA, nu au facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acestia au colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa -si deduca TVA, pe perioada verificata.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia pentru marfurile achizitionate exista documente justificative(facturi, avize de insotire a marfii si contracte) , facandu-se si dovada intrarii in gestiune a marfii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a constatat ca acestea nu au calitate de document justificativ, in speta nefiind probata realitatea operatiunilor.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi care au atasate avize de expeditie incomplete, documente de incarcare descarcare incomplete nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca furnizorii de marfurii nu au colectat, declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise catre SC X;mai mult facturile in cauza nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operatiunile sa fie reale.

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

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other,

rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata taxei deduse in mod abuziv.

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Avand in vedere ca in speta, faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit in conditiile in care furnizorii SC R, SC A, SC F, SC A nu au colectat, declarat si platit bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile emise catre SC X , ca facturile in cauza nu au calitatea de document justificativ se retine ca nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere si prin urmare SC X nu are dreptul la deducerea TVA inregistrata in facturile emise de societatile prestatoare mai sus enumerate.

Dupa cum am aratat si la capitolul impozit pe profit, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia la momentul efectuarii tranzactiilor toti cei trei furnizori indeplineau cerintele legale necesare pentru desfasurarea de fapte de comert nu este real in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta contrariul respectiv:

Furnizorul SC R:

- nu a declarat livrarea de marfa in decontul de TVA din luna martie 2011;
- nu a depus situatii financiare pentru anul 2011;
- este inactiva din mai 2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- starea curenta:dizolvare cu lichidare(radiere);
- la data emiterii facturii, SC R , se afla in insolventa iar factura in cauza nu contine mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

Furnizorul SC A:

- nu a declarat livrari in decontul de TVA aferent lunii martie 2013;
- nu a depus situatii financiare anuale pentru anul 2013;

-este platitor de TVA doar pe perioada 01.04.2013-01.11.2013;in luna martie 2013, cand SC X a inregistrat in evidentele contabile facturile emise de aceasta societate, furnizorul SC A nu era inregistrat in scopuri de TVA;

- asociat si administrator al SC A este o persoana in varsta de 85 ani
- societatea nu are personal angajat;

Furnizorul SC F:

- nu a depus situatii financiare anuale pe anul 2013;

-nu este platitoare de TVA la data emiterii facturilor mai sus enumerate;

-nu a depus declaratii privind obligatiile de plata catre bugetul statului(formular 100) declaratii informative(formular 384) privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national;

-societatea nu este inregistrata ca si platitoare de impozit pe veniturile din salarii si contributii, deci nu are angajati;

Furnizorul SC A:

- nu a depus declaratii fiscale(formular 100) pentru anul 2013;

-nu a depus decont de TVA pe luna iunie 2013, deci nu a declarat livrari de bunuri;

- nu a depus declaratia informativa formular 394 aferenta lunii iunie 2013

De asemenea, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie invocata de societatea contestatoare nu poate fi retinuta in cauza in speta in conditiile in care, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman Curtea Europene de Justitie a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Mai mult , cumparatorul, respectiv persoana impozabila care achizitioneaza bunuri pe baza de facturi si accepta inregistrarea lor in evidenta contabila ca documente justificative pentru operatiunile taxabile pe care le efectueaza nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului dar este raspunzator pentru primirea si inregistrarea in evidenta contabila a unor documente intocmite necorespunzator, incomplete care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

Potrivit prevederilor art.151² alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (19):

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;”

De asemenea, potrivit prevederilor art.160 din Codul fiscal, conditia obligatorie pentru aplicarea taxarii inverse este ca atat furnizorul cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA.

In cauza in speta s-a constatat ca furnizorii de deseuri feroare SC A si SC F nu erau inregistrati in scopuri de TVA la data emiterii facturilor care au inscrisa mentiunea

"taxare inversa" respectiv in luna martie 2013 iar SC R , se afla in insolventa in luna martie 2011 iar factura in cauza nu contine mentiunea "in insolventa", "in reorganizare judiciara" sau "faliment" conform prevederilor art.45 alin.(1) si (2) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei.

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

"Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

2) In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei de autoturisme, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de SC X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de autoturisme in conditiile in care s-a constatat ca acestea nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt, SC X a achizitionat in luna august 2013 un autoturism; totodata societatea achizitioneaza in sistem leasing doua autoturisme marca Mercedes Benz ML conform contractelor de leasing ;

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca autoturismul marca Mercedes Benz ML, aferent contractului leasing a fost predat societatii de leasing conform procesului verbal de predare, societatea continuand doar contractul de leasing pentru cel de-al doilea autoturism.

Pe perioada 2011-iulie 2014, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA aferenta ratelor de leasing.

Conform evidentei contabile, la 30.06.2014, societatea detinea in patrimoniu urmatoarele autoturisme:

- autoturismul marca Bentley Continental Flyng;
- autoturismul marca Mercedes Benz ML -predat leasingul;
- autoturismul marca Mercedes Benz ML --preluat leasingul ;
- autoturism marca Mercedes Benz SL ;

Organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate si au constatat ca societatea nu face dovada ca autoturismul marca Mercedes Benz achizitionat in luna august 2013 si autoturismul marca Mercedes Benz ML achizitionat in leasing ar fi utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile astfel ca in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

In contestatia formulata referitor la TVA aferenta achizitiei de autoturisme societatea contestatoare sustine ca legea nu contine aceleasi prevederi ca si in cazul impozitului pe profit pentru a se pune problema deductibilitatii TVA pentru un singur

autoturism utilizat de o persoana cu functie de conducere.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;[...]

-art.146

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

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

-art.147¹

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor daca acestea sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor sale taxabile.

Totodata , pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Cod;

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

In cauza in speta , dupa cum am aratat si la capitolul "Impozit pe profit" din prezenta decizie nu este indeplinita conditia de fond, respectiv societatea nu a justificat ca autoturismul marca Mercedes Benz achizitionat in luna august 2013 si autoturismul marca Mercedes Benz ML achizitionat in leasing, au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente justificative-foi de parcurs, deconturi, ordine de deplasare prin care sa justifice utilizarea autoturismelor in cauza in folosul societatii, dupa cum se prevede si la pct.49¹ din G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Titlul II"Impozit pe profit."

De asemenea se retine ca referitor la aceste cheltuieli , organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societati, prin Nota explicativa; insa prin raspunsul formulat reprezentantul legal nu a dat explicatii cu privire la scopul in care au fost utilizate autoturismele in cauza , precizand doar ca acestea au fost folosite in interesul societatii.

Potrivit art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.”

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta achizitiei de autoturisme in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca autoturismul marca Mercedes Benz achizitionat in luna august 2013 si autoturismul marca Mercedes Benz ML achizitionat in leasing au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 in speta sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care limiteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor categorii de vehicule rutiere si anume:

*“(1) **În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:***

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

*“(1) **În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se***

înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Prin Ordonanța nr.24/2012 art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Din cadrul legal mai sus enunțate se reține că art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane, (în speta) pe perioada 01.01.2011-31.12. 2011, reducerea dreptului de deducere la 50% în perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu excepțiile prevăzute de lege mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-30.06.2014, art.145¹ din Codul fiscal limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Prin urmare, autoturismele marca Mercedes Benz și marca Mercedes Benz ML se încadrează în categoria vehiculelor rutiere cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane pentru care s-au prevăzut limitări la dreptul de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor legale, pe anul 2011, societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă achiziției de autoturisme, pe perioada 01.01.12-30.06.2014, dreptul de deducere era limitat la 50% în condițiile în care societatea ar fi făcut dovada că autoturismele în cauză au fost utilizate și în scopul activității economice.

După cum am arătat și mai sus societatea nu a făcut dovada că autoturismul marca Mercedes Benz achiziționat în luna august 2013 și autoturismul marca Mercedes Benz ML achiziționat în leasing, au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile în condițiile în care nu au fost prezentate documente justificative.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia dreptul de deducere al TVA aferentă achiziției de autoturisme nu este condiționat de utilizarea acestora de persoane cu funcții de conducere, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în

conditiile in care la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se prevede ca in mod clar ca dreptul de deducere aferent achizitiei de bunuri este conditionat de utilizarea acestora in scopul activitatii economice iar la art.145¹ se prevede limitarea dreptului de deducere la 50% a taxei aferenta cumpararii de vehicule rutiere motorizate in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice; in speta nu s-a facut dovada ca autoturismele ar fi fost achizitionate si in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii pentru care sa se acorde dreptului de deducere la 50% a taxei aferenta cumpararii de vehicule rutiere motorizate.

Avand in vedere prevederile legale enuntate , documentele existente la dosarul contestatiei se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA aferenta achizitiei de autoturisme pe perioada 01.01.2011-30.06.2014 si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala, in conditiile in care potrivit prevederilor legale , pe anul 2011 dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de autoturisme era eliminat iar pentru perioada 2012-30.06.2014 dreptul de deducere era limitat la 50% iar societatea nu a facut dovada ca achizitiile in speta ar fi fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

3.) In ceea ce priveste TVA, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la deductibilitatea TVA, in conditiile in care societatea nu a prezentat argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si TVA care se compune din:

-TVA aferenta achizitiilor de mobilier, usa de garaj, in conditiile in care s-a constatat ca bunurile achizitionate nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC C , reprezentand piese de schimb si manopera destinate unui autoturism BMW care nu se afla in patrimoniul societatii contestatoare.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA inregistrata in evidentele contabile, in luna iulie 2013, in baza facturii , reprezentand prestari servicii emisa de SC R, in conditiile in care nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Codul fiscal.

- TVA inregistrata in baza facturilor emise de SC D , furnizor care nu este inregistrat in scopuri de TVA;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.b) si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata , referitor la TVA respinsa la deductibilitate si totodata stabilita suplimentar de plata, societatea contestatoare nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si suma.. in conditiile in care a contestat in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

În speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, potrivit cărui:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

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

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

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

"Contestația poate fi respinsă ca:

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

În condițiile în care societatea contestatoare, contestă în totalitate TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere și nu prezintă argumente de fapt și de drept pentru care contestă și TVA respinsă la deductibilitate și totodată stabilită suplimentar de plată prin actul administrativ fiscal contestat, prin prezenta decizie se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată, contestate de societate, menționăm:

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală, aferent TVA stabilită suplimentar de plată, au calculat, pe perioada 26.04.2011-29.10.2014, dobanzi și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că se datorează bugetului de stat dobanzi și penalități de întârziere pentru neplată la termenul de scadență de către debitor

a obligatiilor de plata.

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

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in valoare de ... lei si ca nemotivata cu privire la TVA in valoare de .. lei, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va:

- respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra TVA de plata in valoare de... lei;
- respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate asupra TVA de plata ;

C) In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, mentionam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii are competenta in solutionarea contestatiei formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala au dispus depunerea unor noi declaratii informative cod "394" corect completate care vor inlocui declaratiile informative depuse initial, avand in vedere raportul de inspectie fiscala inregistrat la AIF .

In fapt, prin Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au lasat in sarcina societatii contestatoare, urmatoarea masura:

"Depunerea unor noi declaratii informative cod "394" corect completate care vor inlocui declaratiile informative depuse initial, avand in vedere raportul de inspectie fiscala inregistrat la AIF."

In contestatia formulata, societatea contestatoare solicita anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, pe motiv ca este nelegala si netemeinica.

In drept, in conformitate cu prevederile art.209 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutiere a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor publice in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributi, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 5 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale de inspectie/control; [...]

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Potrivit pct. din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit caruia:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.2. Prin organele centrale de inspecție/control, prevăzute la art. 209 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă, se înțelege organele care fac parte din structura centrală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel cum sunt prevăzute acestea în actul de organizare a instituției.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, a organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorii vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca legiuitorul a stabilit competența de soluționare a contestațiilor diferită în cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatorii, în funcție de natura actului administrativ fiscal contestat.

În situația în care contestația este formulată împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală prin care s-au stabilit impozite, taxa, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii prin dispoziția de măsuri, în cuantum de până la 5 milioane lei precum și a deciziei de reverificare, competența de soluționare aparține structurii specializate din cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice teritoriale.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent în soluționarea contestației formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis.

În cauza în speță, SC X contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care organele de inspecție fiscală au lăsat în sarcina societății contestatoare, ca măsură, să depună noi declarații informative cod “394” corect completate care să înlocuiască declarațiile informative depuse inițial.

Întrucât obiectul contestației formulată de SC X, îl constituie Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-a dispus depunerea de noi declarații informative cod “394” corect completate care să înlocuiască declarațiile

informative depuse initial, ce intra in categoria altor acte administrativ fiscale, se retine ca in speta competenta materiale conferita prin lege de a se investi cu solutionarea contestatiei privitor la acest capat de cerere apartine organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspectie fiscala .

In consecinta, contestatia formulata impotriva Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala se va inainta spre solutionare A.J.F.P. -Inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile pct.9.9 din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul învestit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia, acest fapt urmând a fi prevăzut și în dispozitivul deciziei de soluționare.”

Mai mult , prin adresa inregistrata la A.J.F.P. , SC X specifica faptul ca a dus la indeplinire masura dispusa prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin depunerea unor noi declaratii informative cod 394 corect completate , avand in vedere raportul de inspectie fiscala inregistrat la AIF .

D) In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Procesului verbal de inspectie mentionam ca acesta este un act preliminar intocmit de organul de inspectie fiscala iar constatarile prezentate in aceasta au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala , care se compun din:

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

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala care se compun din:

- impozit pe profit ;
- dobanzi aferente impozitului pe profit de plata;

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

3.Declinarea competentei de solutionare a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P.
-Inspectie fiscala .

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