

DECIZIA nr.865

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Serviciul Juridic , prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare care se compun din:

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

Având în vedere prevederile art.352 alin.1 și alin. 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare,

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”

contestația va fi soluționată în baza normelor legale în vigoare la data la care s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația este depusa in termenul legal prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare având în vedere ca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala a fost comunicata contribuabilului prin remiterea acesteia sub semnatura iar contestatia a fost depusa în data de... , înregistrată A.J.F.P. -Inspectie Fiscala, așa cum rezulta din amprenta stampilei acestei institutii aplicata pe contestatia afla în original la dosarul cauzei.

Contestatia inregistrata la A.J.F.P.și D.G.R.F.P.a fost solutionata de către organul de solutionare al contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P. prin Decizia , in sensul ca s-a dispus:

„Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere , pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare competent ca motivul care a determinat suspendarea a incetat, in conditiile legii, cu privire la suma totala reprezentand:

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

In speta, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Administratia Finantelor Publice -Serviciul Juridic comunica Serviciului de Solutionare a Contestatiei din cadrul D.G.R.F.P., Sentința civila pronuntata de Curtea de Apel -Secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul prin care s-a admis acțiunea formulata de reclamanta Societatea X prin administrator și Administrator Judiciar si a obligat parata sa solutioneze pe fond contestatia administrativa; Sentința civila a ramas definitiva prin Decizia pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal , in acelasi dosar.

Din hotararile instanțelor de judecată, anexate, se rețin următoarele:

Impotriva emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. precum și Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, Societatea X a formulat cerere de chemare în judecată care a fost depusa la Tribunal, făcând obiectul dosarului

Prin sentința Tribunalul -Sectia de contencios administrativ și fiscal a admis excepția de necompetenta materiala a instantei sesizate , invocata prin intampinare de către parata și a declinat în favoarea Curtii de Apel -Sectia de contencios administrativ și fiscal, competenta solutionarii cauzei în fond.

Judecand cauza, prin Sentința civila , Curtea de Apel -Secția de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulata de reclamanta Societatea X prin administrator și Administrator Judiciar Cabinet Individual de insolventa, în contradictoriu cu Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice prin Administratia Judeteana a Finanțelor Publice, în consecinta a anulat decizia emisa de parata Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii prin care s -a dispus suspendarea contestatiei formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si a obligat parata sa solutioneze pe fond contestatia administrativa.

Se retine ca, A.J.F.P. in reprezentarea D.G.R.F.P. a formulat recurs impotriva Sentinței civile a Curtii de Apel , care a fost solutionat de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal prin Decizia , in sensul ca:

“Respinge recursul formulat de Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin reprezentarea Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice împotriva Sentinței civile a Curtii de Apel -Secția de contencios administrativ și fiscal , ca tardiv.

In consecinta se retine ca instanța de judecată , urmare solutionarii cererii de chemare în judecată formulata de Societatea X prin administrator și Administrator Judiciar Cabinet Individual de insolventa obliga Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice sa solutioneze pe fond contestatia administrativa formulata de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 și art.209 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare dispozitiile Sentinței civile pronuntata de Curtea de Apel -Secția de contencios administrativ și fiscal în dosarul ... ramasa definitiva prin Decizia pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal , in acelasi dosar, D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 va relua procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X.

I.Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita revocarea totala a actelor administrativ fiscale contestate, in sensul nemodificarii bazei de impunere si a revenirii asupra impozitelor, taxelor si a penalităților aferente calculate suplimentar.

In susținerea cauzei , societatea prezinta următoarele motive:

1.Referitor la achizițiile de servicii de reparații si piese auto (relativ la care organul fiscal retine ca nu se poate face dovada realitatii respectiv achiziției acestora) societatea contestatara sustine ca actul administrativ fiscal contestat este nelegal pe motiv ca inspectorii fiscali nu au făcut o analiza proprie a situației contabile, s-au rezumat doar la constatări anterioare făcute de inspectorii Gărzii Financiare prin PV ,aspect care contravine principiilor controlului fiscal.

De asemenea, societatea contestatara considera constatarile organelor de inspectie fiscala ca fiind netemeinice din urmatoarele motive:

In ceea ce privește relațiile comerciale desfășurate cu Societatile A, D, și E , societatea contestatara sustine ca nu avea obligația din punct de vedere fiscal sau contabil, sa dețină documente legate de locul prestării serviciilor, persoanele care au realizat efectiv aceste reparații, piese de schimb, consumabile folosite sau perioadele in care s-au realizat aceste servicii;susține ca administratorul social al societății nu a declarat niciodată ca serviciile facturate de cele trei societăți menționate mai sus, nu au fost prestate, motiv pentru care a acceptat si achitat facturile emise de acestea. Aceste tranzacții au avut la baza contracte legal intocmite, devize finale lucrări de service atașate de către executant, respectiv procese verbale de recepție asumate de către o comisie constituita din trei persoane care confirma realizarea si realitatea lucrărilor.

De asemenea, operatiunile privind lucrările de service auto au fost efectuate pe baza de facturi care îndeplinesc toate conditiile de validitate pentru a avea valoare de

documente justificative pentru achizițiile de servicii în sensul prevederilor art.155 din Codul Fiscal.

Astfel, considera ca societatea a întocmit și deține toate documentele cu caracter justificativ necesare reflectării în contabilitatea X a operațiunilor mai sus menționate, documente care îndeplinesc condițiile prevăzute de art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel, nu există niciun motiv de îndoială cu privire la realitatea operațiunilor efectuate.

2.Referitor la livrarile de bunuri efectuate către persoanele fizice și juridice afiliate societatea contestată arată ca:

Vanzările de autoturisme la care fac referire organele de inspecție fiscală, s-au realizat astfel:

-autoturismul marca Jeep Wrangler a fost înstrăinat către PF-asociat al societății la prețul de .. lei (TVA aferentă) conform facturii;

-autoturismul marca Jeep Wrangler a fost înstrăinat către PF -asociat al societății la prețul de ...(TVA aferentă) conform facturii, având număr de înmatriculare .

Anterior vânzării s-au efectuat o serie de constatări tehnice cu privire la starea tehnică a autovehiculelor rezultând deficiențe majore care necesitau efectuarea de reparații majore și anume:

În ceea ce privește autoturismul cu numărul de înmatriculare , Societatea S a emis devizul de reparații din 28.07.2011 pentru suma ... ; conform devizului eliberat de dealerul autorizat , valoarea reparațiilor necesare pentru aducerea autovehiculului în stare bună de funcționare este de

În ceea ce privește autoturismul cu numărul de înmatriculare , Societatea S a emis devizul de reparație pentru suma de ...; conform devizului eliberat de dealerul autorizat , valoarea reparațiilor necesare pentru aducerea autovehiculelor în stare bună de funcționare este de ...

Organele de inspecție fiscală au reținut ca prețurile de piață relevante pentru autovehiculele în cauză se situează între ... euro , bazându-se exclusiv pe datele existente pe pagina web www.mobile.de.

Societatea contestată considera nelegal prețul de piață stabilit de organele de inspecție fiscală; arată ca în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal se impune stabilirea pretului de piață pentru tranzacții efectuate între persoane afiliate prin utilizarea metodei cea mai adecvată care în opinia sa este „metoda pretului de vânzare” .

Conform acestei metode, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să solicite oferte de preț de la persoane independente care comercializează bunuri de genul celor vândute și care să aibă în vedere starea lor tehnică reală, pentru a reflecta prețul de piață;din fișa mijlocului fix , referitor la autovehiculul cu numărul de înmatriculare, valoarea acestuia la intrare a fost amortizată total, susținând ca în conformitate cu prevederile art.24 alin.(5) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 71 (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal este îndreptățită să vândă autovehiculul la orice preț.

Totodată, societatea contestată susține ca organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere starea tehnică reală a autovehiculelor ce fac obiectul tranzacțiilor cu persoane afiliate care nu poate fi comparată cu cea a autovehiculelor tranzacționate pe pagina web www.mobile.de, deoarece :

-pe de o parte, în ceea ce privește autovehiculele ce fac obiectul tranzacțiilor cu persoanele afiliate, acestea prezentau defecțiuni majore ce presupuneau reparații majore, a căror contravaloare este însemnată, diminuând foarte mult prețul de piață;

- pe de altă parte, în ceea ce privește autovehiculele tranzacționate pe pagina web www.mobile.de, pe extrasele web ce se află la anexa nr. 5 a raportului de inspecție fiscală, excluzând datele privind marca autovehiculelor și anul de fabricație, nu există alte date tehnice, respectiv în ceea ce privește starea tehnică a autovehiculelor, dotările, puterea motorului ș.a.m.d., aceste criterii fiind criterii esențiale și indispensabile în determinarea prețului de piață (puterea motorului, existența sau lipsa unor dotări suplimentare ș.a.m.d, putând determina variații de preț de ordinul miilor sau chiar al zecilor de mii de euro); considera că extrasele web de pe www.mobile.de sunt nerelevante pentru aprecierea prețului de piață, astfel încât prețurile ajustate de către inspectorii fiscali sunt lipsite de fundament real și nu reflectă nici pe departe valoarea reală de circulație a autovehiculelor.

Astfel considera ca ajustarea prețului de vânzare a celor două autovehicule încalcă prevederile art. 11 alin. 2 din Codul fiscal privitoare la utilizarea " celei mai adecvate" metode de evaluare, ceea ce a condus la stabilirea unor valori nereale și la o ajustare nelegală a bazei de impozitare, cu consecințe asupra impozitului pe profit și TVA, stabilite suplimentar .

3. În ceea ce privește achiziția de piese de la persoane fizice străine , societatea contestatara sustine ca în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat ca operațiunile de vânzare- cumparare nu au scop economic și nu au la baza operațiuni reale doar în virtutea faptului ca nu se pot identifica vânzătorii, persoane fizice și pentru ca, susțin inspectorii fiscali, nu s-au putut identifica autotractoarele pe care aceste piese au fost montate.

Sustine ca, operațiunile de vânzare-cumparare sunt reale, vânzătorii fiind identificați cu nume, domiciliu și cetățenie, conform datelor menționate în contractele de achiziție.

De asemenea, toate piesele achizionate au fost montate pe autotractoarele și autobasculantele societății în service-ul propriu; anexează procesele-verbale de recepție aferente fiecărui contract, ce fac dovada predării, respectiv preluării pieselor ce fac obiectul contractului și a montării acestora iar în cuprinsul proceselor-verbale de recepție sunt identificate autovehiculele pe care piesele s-au montat, fiind indicate numerele de înmatriculare ale acestora.

Societatea contestatara sustine ca procesele-verbale de recepție au semnificația de documente justificative privind recepția și montarea pieselor în conformitate cu prevederile Anexei nr. II din OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Fata de cele de mai sus, societatea contestatara considera ca achizițiile de piese auto de la furnizori cu sediul în străinătate, respecta cerințele legale, având la baza documente de achiziție întocmite în conformitate cu prevederile OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

4. În ceea ce privește situația operațiunilor în gestiunea contabilă, apreciată de organele de inspecție fiscală ca fiind înregistrată fără documente justificative, societatea contestatara sustine ca suma ridicată în data de 17.12.2011 conform filei din registrul de casa în fotocopie anexat prezentei, a fost destinată plății salariilor, plății

facturii Orange, respectiv platii carburanților achiziționați. Suma nu a fost ridicată pentru a fi folosită în interesul personal al asociaților, dimpotrivă suma ridicată a fost destinată achitării datoriilor curente ale societății și prin urmare nu este o sumă ridicată nejustificată.

Mai mult, decât atât suma a fost restituită prin depunere în bancă, așa cum rezultă din cuprinsul foii de depunere numerar iar pe lângă justificarea depunerii în banca a sumei, asociații creditează suplimentar societatea .

Astfel, considera ca în mod nefondat organele de inspectie fiscala au reținut ca nu a fost justificată restituirea sumei .

5.Referitor la cheltuielile inregistrate de societate și care au fost apreciate de organele de inspectie fiscala ca nefiind realizate în scopul obtinerii de venituri impozabile, societatea contestata arata:

Necesitatea contractării serviciilor de închiriere este evidentă, în condițiile în care societatea a avut lucrări contractate în zona barajului în care se află situat imobilul, astfel că era mai economic și eficient să cazăm șoferii, decât să le asigurăm transferul la locul de muncă în fiecare zi.

Considera ca cheltuielile făcute cu cazarea salariaților care desfășurau activități specifice obiectului de activitate ale societății, pentru și în folosul lucrativ al societății, în realizarea lucrărilor contractate de societate în zona barajului , sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, în sensul prevăzut de dispozițiile art. 21 alin. 1 lit. e) din Codul fiscal.

Totodata sustine ca nicio prevedere legală de ordin contabil sau fiscal, nu obliga la întocmirea de înregistrări din care să rezulte numele șoferilor sau a altor angajați, ce desfășoară activități în beneficiul societății la șantierele din zonă, motiv pentru care apreciaza că majorarea bazei de impozitare cu suma aferentă contractului de închiriere este nefondată.

6.Referitor la înregistrarea în evidenta contabila și înregistrarea unei pierderi fiscale nejustificata , societatea contestata arata ca:

Urmare verificărilor efectuate asupra documentelor operative si contabile disponibile (registrul imobilizări si fisa mijloacelor fixe) s-a constatat ca se justifica corectarea sumei in ce privește majorarea cheltuielilor cu amortizarea; suma de justificat ca si cheltuiala privind amortizarea imobilizărilor anuale pentru anul 2008 este ...lei, iar conform situației centralizate prezentata in bilanț societatea a uzat de o cheltuiala cu amortizarea .. rezultând o diferența favorabila anuala de... pe care o considera ca fiind chetuiala deductibila justificata.

7.Referitor la cheltuielile cu amortizarea ,inregistrate în evidenta contabila, considerate ca nejustificate , societatea contestata arata ca :

Suma a fost înregistrată cu titlu de cheltuieli aferente sediului societății, corespunzătoare contului 214 "mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale".

La data de 17.01.2011, în incinta sediului social a izbucnit un incendiu. Cu această ocazie, conform procedurilor legale, reprezentanții Serviciului Voluntar pentru Situații de Urgență de pe lângă Primărie au întocmit procesul-verbal de intervenție , în cuprinsul căruia se menționează că, urmare incendiului produs s-au distrus : bunurile aflate în interiorul biroului, respectiv trei birouri, trei calculatoare, scaune, xerox,

imprimanta, materiale de birotică, tavanul. Concluzia procesului-verbal de intervenție este că s-au distrus acoperișul și aproximativ 80% din clădire și bunuri materiale.

Data fiind amploarea incendiului, mare parte din arhiva societății a fost distrusă cu această ocazie.

Societatea contestatara arata ca urmare acestei situații nu a fost în măsură să prezinte inspectorilor fiscali documente justificative de proveniența și existența a bunurilor aflate în incinta sediului social și distruse ca urmare a incendiului; sustine ca nu a fost posibila reconstituirea contabilitatii decât în foarte mica măsura ,deoarece multe bunuri au fost achiziționate din străinătate, astfel încât este imposibil să identifice furnizorii iar pentru mare parte din bunurile achiziționate din România nu cunoaște denumirile furnizorilor.

Pentru motivele prezentate considera ca nu este legal sa se fundamenteze ipoteza nejustificarii cheltuielilor supuse amortizării exclusiv pe o prezumție ce decurge din lipsa documentelor contabile, lipsă justificată prin incendiul de la sediul social și imposibilitatea reconstituirii evidentei.

8. In ceea ce privește achizițiile de marfuri considerate ca nefiind destinate realizarii de operațiuni taxabile, societatea contestatara arata ca a avut loc achiziția (impropriu spus achiziție) de gard de sârmă de la SC M; la nivelul anului 2013, SC M datora societății sume importante de bani, astfel ca a încercat recuperarea sumelor de bani datorate de către SC M sens în care a inițiat procedurile de conciliere și, subsecvent eșuării încercării de conciliere, a chemat în judecată SC M.

Urmare a acestor demersuri s-a convenit compensarea parțială a creanțelor datorate cu gardul de sârmă oferit de către SC M; s-au achiziționat panouri de gard plastifiat și vopsit cu setul complet de montaj, la prețul real de piața așa cum rezulta și din oferta de preț obtinuta pentru repere similar de la societate de profil, pe care o anexeaza contestatiei. Reperul plasă de sârmă este înscris în contul mărfuri, cont ce presupune că gardul de sârmă este achiziționat spre valorificare, urmărindu-se a fi valorificat și nu este stocat spre consum.

Prin urmare, față de faptul că dobândirea dreptului de proprietate asupra gardului s-a produs ca urmare realizării unor compensări, iar reperul a rămas în contul de mărfuri spre valorificare, societatea considera ca nu se poate reține incidența ipotezei achiziției de bunuri ce nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

9. Referitor la impozitul pe dividende , societatea contestatara sustine ca:

Baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe dividende este suma de ... (aferea achizițiilor considerate fictive de piese auto) la care se adauga suma de .. (aferea diminuarii considerate nejustificate a soldului contului 542 - casa) , ceea ce ne conduce la o baza impozabila totala de ..lei. Or in decizia de impunere se indica o baza impozabila de ... lei, deși in continuarea celor doua sume nu se mai indica alte sume asimilate veniturilor din dividende, motiv pentru care aprecieaza ca fiind nejustificata diferența de baza impozabila .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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

Din Raportul de inspecție fiscală , care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la obligatiile fiscale în valoare totala de .. rezulta:

Inspecția fiscală parțială a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.06.2014 respectiv TVA si impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014, urmare adresei transmise de Garda Financiara si înregistrata D.G.F.P. - A.I.F. prin care a fost înaintat Procesul verbal , în vederea stabilirii obligațiilor fiscale, în întregime, datorate bugetului de stat de Societatea X.

1) Referitor la cheltuielile cu intretinerea si reparații auto și TVA aferenta din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Organele de inspecție fiscală au constatat ca in perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, Societatea X a înregistrat in evidentele contabile un număr de 11 facturi , reprezentând prestări servicii facturate de Societatile A, D, E , pentru care nu se poate face dovada realizarii respectiv achizitiei acestora.

In baza informațiilor obținute de la Garda Financiara, conform procesului verbal , a documentelor financiar contabile prezentate de societatea verificata, precum si a bazei de date a organului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-in perioada 01.01.2011 -31.12.2012, Societatea X a inregistrat în evidenta contabila un număr de 11 facturi reprezentând prestări servicii facturate de Societatile A, D, E ;

-referitor la relațiile comerciale dintre Societatea X și Societatea A din notele explicative date de către reprezentantul legal al societății cat si din documentele puse la dispoziție, s -a constatat ca nu s-a putut face dovada realitatii operațiunilor comerciale desfășurate de societatea contestatara cu prestatorul de servicii ;

-conform notei explicative date de către administratorul Societății A rezulta ca prestările de servicii, constând în lucrări de întreținere si reparații utilaje nu au fost realizate efectiv, societatea prestatoare neavand capacitatea tehnica si umana de a le realiza;

-Societatea X a desfasurat aceleași tipuri de tranzacții si cu Societatile D si E , dar in perioade diferite;

-din notele explicative date de către administratorul Societății X cat si din documentele puse la dispoziție, nu s-a putut face dovada realitatii operațiunilor comerciale desfășurate de societatea contestatara cu furnizorii D si E ;

-reprezentanții societăților prestatoare nu au putut prezenta documente financiar contabile si nu au putut da relații referitoare la serviciile prestate in ceea ce privește: locul prestării acestor servicii, persoanele care au realizat efectiv aceste servicii, componentele (piesele de schimb si consumabile) folosite in realizarea

serviciilor in cauza, perioadele in care s-au realizat aceste servicii (număr zile/ore tehnologice).

În timpul controlului, fata de documentele puse la dispoziția comisarilor Gărzii Financiare, Societatea X a prezentat procesele verbale de recepție întocmite pentru fiecare autotractor/semiremorca supuse reparației și oferte de reparații doar pentru o parte dintre lucrările achiziționate; procesele verbale de recepție sunt întocmite intern, fiind semnate de către președinte (asociat și administrator al Societății X), membru (asociat și administrator al Societății X) și membru (angajat al Societății X);

Organele de inspecție fiscală au constatat ca :

-in procesele verbale, lucrările ca fiind efectuate la fiecare autotractor/semiremorca supuse reparației, sunt denumite doar generic, transcrise din devizele de lucrări atașate facturilor emise de societățile prestatoare E, A, D;

-oferțele de reparații puse la dispoziția organului de inspecție fiscală se refera la reparațiile facturate de Societatea A și Societatea D fiind denumite generic „*anvelopa*”, respectiv „*revizie cu piese incluse*”, prețurile de oferta fiind aceleași indiferent de tipul de autotractor/semiremorca;

-oferțele de reparații nu sunt realizate în urma unor investigații preliminare care să indice tipul de reparații necesare a fi efectuate pentru fiecare tip de autotractor/semiremorca;

-din analiza devizelor de reparații a rezultat faptul ca Societatea A și Societatea D au realizat aceleași tipuri de reparații, respectiv „*Revizie generala: vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, înlocuit came, pregătit de lucru, Cauciucuri*”; s-a constatat ca pentru același autotractor au fost facturate aceleași tipuri de reparații ca cele menționate mai sus, în luni calendaristice apropiate sau chiar consecutive. Spre exemplificare la autotractoarele... au fost facturate aceleași tipuri de reparații în lunile octombrie 2011, mai 2012 și iunie 2012, la autotractoarele ... au fost facturate aceleași tipuri de reparații în lunile noiembrie 2011 și iunie 2012, la autotractoarele ... au fost facturate aceleași tipuri de reparații în lunile noiembrie 2011 și august 2012 ;

-există situații când pentru autotractoarele (fără semiremorca) care au desfășurat activitate în cadrul șantierelor, respectiv pentru autotractoarele cu semiremorca care au efectuat transporturi de mărfuri intern și intracomunitar s-au facturat aceleași tipuri de reparații, respectiv „*Revizie generala: vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, înlocuit came, pregătit de lucru; Cauciucuri*” la aceleași prețuri. Spre exemplificare în luna august 2012 când au fost facturate reparații în suma de .../autotractor pentru autotractoarele...;

- s-a constatat ca societățile prestatoare A, D și E nu au dispus de spații (la sediile sociale sau punctele de lucru) în care să realizeze lucrările de reparații facturate către X având în vedere faptul ca aceste reparații necesită un spațiu special amenajat și de dimensiuni mai mari iar din consultarea programului Revisal a rezultat ca în perioadele în care s-ar fi realizat lucrările de reparații societățile prestatoare în cauza nu au avut angajați; de asemenea pentru realizarea lucrărilor facturate, societățile prestatoare nu au contractat alte societăți, fapt care a rezultat atât din controalele efectuate la acestea societăți, cât și din consultarea „situației de neconcordanțe D394” existentă în baza de date a organului fiscal;

-în perioada 2011 - 2012, perioada în care au fost facturate reparații de A, D și E societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile achiziții de piese auto și cauciucuri și de la alți furnizori.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca principalii furnizori ai societății contestate sunt :S de la care achiziționează piese si reparații auto , T de la care achiziționează piese auto in valoare totala (inclusiv TVA) , C si B de la care achiziționează cauciucuri in valoare totala (inclusiv TVA) .

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzacțiile comerciale, constand in lucrări de intretinere si reparații auto, desfășurate de Societatea X cu Societatile A, D și E nu au un scop economic, nu au la baza operațiuni reale, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare si a art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, nu au luat în considerare aceste tranzacții.

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu intretinerea și reparatiile auto inregistrate în evidentele contabile în anul 2011 și anul 2012, în baza unor documente care nu au la baza operațiuni reale, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere a TVA , înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatile A, D și E în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

2.Cu privire la veniturile și TVA , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada august 2011 - august 2012, Societatea X a vândut către societati acesteia , doua autoturisme marca JEEP Wrangler in baza facturilor ... la prețul de...

Organele de inspectie fiscala au constatat PF dețin calitatea de asociați (cate 50% din părțile sociale), respectiv administratori ai Societății X astfel ca, în conformitate cu prevederile art. 7, alin. (1), pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exista relație de afiliere între persoanele fizice în cauza și societatea contestata.

În aceste condiții , în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspectie fiscala a procedat la analiza tranzacțiile efectuate între persoanele afiliate în vederea reflectarii pretul de piața și anume:

-din studierea site-ului auto www.mobile.de a rezultat ca autoturismele Jeep Wrangler, avand anul de fabricație 2007 si caracteristici similare cu cele vândute de Societatea X se tranzactioneaza cu preturi cuprinse între ...euro .

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor Societatii X in relația cu persoanele afiliate pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor tranzactionate și au constatat ca societatea nu a înregistrat în evidentele contabile venituri in suma totala de ... calculate ca diferența între valoarea de piața a bunurilor tranzactionate si valoarea de vanzare a acestor bunuri.

Pentru veniturile neinregistrate in evidenta contabila, organele de inspcție fiscala au coletat suplimentar TVA în conformitate cu prevederile art.128, art.137,

art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3.Referitor la cheltuielile , generate de achiziția și darea spre consum a unor piese auto de la persoane fizice străine care nu au putut fi identificate, respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, din Raportul de inspecție fiscală , rezulta:

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat ca Societatea X a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie 2011- iunie 2012, achiziții de piese de schimb pentru autotractoare în baza unor contracte de vânzare cumpărare încheiate cu persoane fizice străine (**anexa nr. 7**), astfel:

-contractul.. încheiat cu PF -Polonia, al cărui obiect îl constituie „achiziție cutie Scania GRS”, la un preț de

În contract se specifică faptul că plata se efectuează în numerar la data încheierii contractului, iar la punctul 4 se menționează că „vânzătorul este de acord să livreze bunurile la timp, respectând termenul stabilit”

-contractul încheiat cu H PF din Polonia, al cărui obiect îl constituie „achiziție punte spate cu grup complet Scania”, la un preț,

În contract se specifică faptul că plata se efectuează în numerar la data încheierii contractului, iar la punctul 4 se menționează că „vânzătorul este de acord să livreze bunurile la timp, respectând termenul stabilit”.

-contractul încheiat cu PF din Danemarca, al cărui obiect îl constituie „achiziție cutie viteza pentru Scania”, la un preț de .., .

În contract se specifică faptul că plata se efectuează în numerar la data încheierii contractului, iar la punctul 4 se menționează că „vânzătorul este de acord să livreze bunurile la timp, respectând termenul stabilit”;

-contractul încheiat cu PF din Danemarca, al cărui obiect îl constituie „achiziție punte completa spate Scania”, la un preț ...

În contract se specifică faptul că plata se efectuează în numerar la data încheierii contractului, iar la punctul 4 se menționează că „vânzătorul este de acord să livreze bunurile la timp, respectând termenul stabilit”;

-contractul încheiat cu PD din Polonia, al cărui obiect îl constituie „achiziție bunuri”, la un preț de ...

În contract se specifică faptul că plata se efectuează în numerar în aceeași zi în care vânzătorul livrează bunurile către cumpărător.

Organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile comerciale de vânzare -cumpărare piese auto efectuate între Societatea X și persoane fizice străine care nu pot fi identificate, nu au un scop economic, nu au la bază operațiuni reale, drept pentru care în baza art. 11. alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, motiv pentru care nu au luat în considerare aceste tranzacții.

Din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală rezulta că aceste tranzacții au fost efectuate cu scopul de a “masca” retragerile nejustificate de disponibilități bănești din conturile bancare și casieria societății de către asociații/administratorii acesteia, prin intermediul unor persoane fizice care nu au putut fi identificate, respectiv nu s-a putut dovedi că au detinut bunurile tranzacționate.

Documente redactate pentru justificarea operațiunilor de vânzare -cumpărare a pieselor auto (contracte de achiziții piese auto) au fost întocmite pentru a da o tenta de realitate și legalitate acestor operațiuni.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile generate de achiziția și darea spre consum a acestor piese auto, înregistrate în evidența contabilă în contul 602.4 "cheltuieli cu piesele de schimb" respectiv în contul 611 "cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4.Referitor la suma înregistrată în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative, din Raportul de inspecție fiscală , rezulta:

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2010 - septembrie 2011, asociații Societății X au retras atât din conturile societății, cât și din casieria acesteia suma de .. fără ca aceste retrageri să fie justificate prin efectuarea unor cheltuieli de achiziții, retrageri înregistrate în evidența contabilă în contul 542 "Avansuri de trezorerie" .

Organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu luna octombrie 2011 asociații societății restituie o parte din sumele retrase prin depunerea de numerar în casieria societății, respectiv în conturile bancare ale societății, iar o altă parte, este justificată ca și plata a unor piese auto achiziționate în baza unor contracte încheiate cu persoane fizice străine.

Analizând restituirile de numerar, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în data de 17.12.2011, s-a înregistrat în evidența contabilă prin contul 5311 „Casa în lei” o restituire de numerar în suma ..., suma care nu figurează ca depusă în casieria societății .

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au asimilat suma retrasă nejustificat din casieria societății și nerestituirea ca reprezentând dividende, așa cum se prevede la art. 67, alin, (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Referitor la cheltuielile și TVA înregistrate în evidența contabilă a societății și care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, din Raportul de inspecție fiscală rezulta:

În luna februarie 2013, Societatea X în calitate de client, încheie cu Societatea R în calitate de "beneficiar" contractul de închiriere al cărui obiect îl constituie „închirierea a două camere pentru anul 2013 puse la dispoziția clientului pentru șoferi”. Valoarea contractului este de ... fără TVA .

În baza contractului menționat mai sus Societatea R emite către societatea contestată, factura .

În timpul controlului, societatea contestată nu a putut pune la dispoziția organului de control documente din care să rezulte perioadele în care au fost cazate persoane la respectiva locație, calitatea persoanelor respective în cadrul societății X și scopul cazării acestora în spațiul închiriat.

În condițiile în care societatea contestată nu a putut justifica necesitatea efectuării acestei cheltuieli, în conformitate cu art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile

pct. 22 din H.G, 44/2004 cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu chiria, pe anul 2013.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta achiziei în cauza, în conformitate cu prevederile art.145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

6.Cu privire la înregistrarea in evidenta contabila si declararea unei pierderi fiscale nejustificata de societate, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Pe perioada 2005 -2013, evoluția cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar, conform bilanțurilor contabile anuale depuse și înregistrate la organul fiscal, se prezintă astfel....

Organul de inspecție fiscala a analizat modul de determinare si declarare a profitului impozabil evidențiat de către societatea in registrului de evidență fiscală și declarat prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit, depuse și înregistrate la organul fiscal teritorial constatand următoarele:

-in anul 2010 societatea verificata declara prin declarația 101 aferenta trim. III o pierdere fiscala de recuperat din perioada precedenta in condițiile in care societatea verificata declara prin declarația 101 aferenta anului 2009 o pierdere fiscala mai mica ;

-conform registrului de evidenta fiscala, diferența in suma de ... reprezintă „pierdere fiscala din anul 2008 (provine din contul 117.1 - amortizare mijloace fixe necuprinsa în anul 2008)”, pierdere evidențiată doar la calculul profitului impozabil aferent trim. IV 2009.

- in registrul de evidenta fiscala pentru anul 2008 societatea calculează profit impozabil iar pentru trim. I 2009, trim. II 2009, trim. III 2009 societatea nu înregistrează pierdere de recuperat din anii precedenți (anexa nr. 14 la RIF);

-inițial societatea verificata depune declarația 101 aferenta anului 2008 prin care declara un profit impozabil (identic cu cel calculat in registrul de evidenta fiscala), datele declarate fiind in concordanta cu cele înscrise in bilanțul contabil depus la organul fiscal. In iulie 2009, societatea verificata depune declarația 101 rectificativa aferenta anului 2008, prin care declara o pierdere fiscala, pierdere fiscala care nu este inasa recuperata prin declarația 101 aferenta anului 2009, întrucat la rândul 38 „pierdere fiscala de recuperat din anii precedenții” societatea înscrie suma de 0 lei ;

-pana la data stabilita pentru discuția finala referitoare la constatările fiscale rezultate in urma controlului si la inmanarea proiectului de raport de inspectie fiscala, societatea nu a pus la dispoziția organului de control situații si justificări din care sa rezulte modul de calcul al pierderii fiscale de recuperat, înregistrata si declarata în declarația 101 aferenta trim.III 2010, pierdere pe care societatea o recuperează si in perioadele fiscale următoare:

-in data de 30.03.2015, societatea contestatara depune la organul fiscal punctul de vedere în care referitor la „înregistrarea in evidenta contabila si declararea unei pierderi fiscale nejustificate precizează ca:

„cheltuiala privind amortizarea imobilizărilor pentru anul 2008 este de .. iar conform situației centralizate prezentata în bilanț depus pentru anul 2008, societatea a înregistrat o cheltuiala cu amortizarea in suma de ... lei, rezultand o diferența favorabila anuala in suma de ...lei pe care societatea o considera ca si cheltuiala deductibila justificata. Astfel societatea solicita ca din suma de ..., considerata de către organele de control pierdere fiscala recuperata nejustificat, sa se scada suma de ...

reprezentând o parte din cheltuiala cu amortizarea aferenta anului 2008, nededusa de societate la calculul profitului impozabil aferent anului 2008.

Avand in vedere argumentele invocate de societate in punctul de vedere exprimat si analizand documentele depuse in susținerea acestuia, organul de control a solicitat transmiterea registrului imobilizărilor la data de 31.12.2009 .

Tinand cont de rationamentul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2008 , organul de control a procedat la calculul cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2009, rezultând cheltuieli deductibile cu amortizarea ...

In urma verificării datelor înscrise in bilanțul contabil depus pentru anul 2009-formularul F20 a rezultat faptul ca la rândul 19 „Cheltuieli (ct. 6811+6813)” este înscrisa suma de ... lei (cheltuieli cu amortizarea). Astfel rezulta o diferența de ... , suma in care organul de control apreciaza ca se regăsește si suma de ... reprezentând o parte din cheltuiala cu amortizarea aferenta anului 2008, nededusa de societate la calculul profitului impozabil aferent anului 2008. Urmare celor descrise mai sus organul de inspectie fiscala a constatat ca argumentele invocate de societate nu pot fi luate in considerare.

Având in vedere cele menționate mai sus si anume ca, începând cu anul 2010, societatea înregistrează si declara o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți in suma de, pierdere pentru care nu au putut fi prezentate situații si justificări, in conformitate cu prevederile art. 26, alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspectie fiscala a procedat la recalculare impozitului pe profit datorat de societate pentru perioada 2010 - 2014, fara a lua in calcul aceasta pierdere fiscala.

7.Cu privire la cheltuielile cu amortizarea considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.01.2011, societatea a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea , prin articolul contabil:

214 =231 cu suma de ... cu explicatia „Cheltuieli sediu firma”;

Incepand cu luna februarie 2011, societatea a inregistrat lunar in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea ..., pe o perioada de 12 luni calendaristice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu deține documente justificative pentru bunurile înregistrate in contul 214 „Mobilier, aparatura birotica, echipamente de proiectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale” pe motiv ca in luna ianuarie 2011 arhiva societății a fost distrusa in urma unui incendiu.

In conformitate cu prevederile pct. 41 pana la pct, 49 din aneaza 1 la OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile coroborat cu art. 26 din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilității, republicata, societatea avea obligația reconstituirii documetelor distruse in termen de maxim 90 zile.

Având in vedere faptul ca bunurile înregistrate în contul 214, pentru care societatea a calculat amortizare nu au putut fi identificate, cat si faptul ca societatea nu a prezentat duplicatele documentelor justificative în baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 44 din H.G. 44/2004 cu modificările si compeltarile ulterioare.

8. Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca achizițiile de mărfuri nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013 , societatea X achiziționează de la Societatea M, gard protecție, in baza următoarelor facturi...

Facturile menționate mai sus au fost achitate prin compensare cu valoarea prestărilor de servicii, transport marfa efectuate de Societatea X pentru Societatea M.

Aceste bunuri sunt înregistrate in evidenta contabila a societății in contul 371 „Mărfuri”, figurând la data de 31.12.2014 in soldul contului 371 ; în baza facturilor societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Organele de inspectie fiscala, urmare verificarii efectuate au constatat ca marfurile achizitionate nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, avand in vedere perioada lunga de timp scursa de la efectuarea acestor achiziții pana la data controlului, precum si faptul ca Societatea X nu a întreprins demersuri în vederea valorificării acestora. De asemenea gardul de protecție achiziționat nu putea fi utilizat de societate in scopuri proprii, întrucât nu deține active imobilizate unde ar putea fi montat.

Tinand cont de faptul ca societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achiziții, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA , in conformitate cu prevederile art 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

9. Cu privire la impozitul pe profit , stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala , pe perioada 01.01.2010-30.06.2014, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Pe perioada verificata, conform registrului de evidenta fiscala și declaratiilor anuale privind impozitul pe profit depuse și inregistrate la organul fiscal teritorial s-au constatat urmatoarele:

- pentru trim.III 2010 pierdere fiscala ;
- pentru trim. IV 2010 pierdere fiscala;
- pentru anul fiscal 2011 profit impozabil ;
- pentru anul fiscal 2012 profit impozabil ;
- pentru anui fiscal 2013 profit impozabil .

Urmare stabilirii de venituri impozabile suplimentare precum și cheltuielilor nedeductibile fiscal, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea profitului impozabil conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Pe anul 2010, s-a recalculat profitul impozabil urmare diminuarii pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma înregistrată în evidentele contabile și s-a stabilit profit impozabil suplimentar și impozit pe profit suplimentar .

Pe anul 2011, urmare recalcularii profitului impozabil s-a stabilit profit impozabil urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor și stabilirii de venituri suplimentare iar impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata este în sumă de ...

Pe anul 2012, urmare recalcularii profitului impozabil s-a stabilit profit impozabil urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor și stabilirii de venituri suplimentare iar impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata a fost în valoare de

10.Referitor la majorările/dobânzile de întârziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Pentru neplata la scadenta a impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de inspectie fiscala, au calculat pe perioada 23.02.2011-25.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) , art. 120, alin. (1) in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pe perioada 24.05.2011-25.03.2015, asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de intarziere în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

11. Referitor la TVA , din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Urmare constatarilor mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA , care se compune din:

- TVA nedeductibila fiscal aferentă achizitiei de servicii și piese auto de la societatile A, D și E;

- TVA colectata suplimentar asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar urmare determinarii pretului de piața pentru tranzactiile efectuate intre persoane afiliate;

- TVA nedeductibila aferenta unor achiziții care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile (inchiriere apartament);

- TVA nedeductibila aferenta unor achiziții care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile(gard de protecția).

12.Referitor la majorările/dobânzile de întârziere si penalitatile de intarziere , din raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 28.06.2011-25.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1), in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.09.2011-25.03.2015, penalitati de intarziere în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

13.Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

a) Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au asimilat suma reprezentând plăți fictive de piese auto si insusita de către asociații X ca reprezentând dividende ; scopul tranzacțiilor efectuate intre Societatea X și persoanele fizice străine, prezentate mai sus , a fost de a retrage bani din societate, fara a evidenția si plăți la

bugetul de stat impozitul pe dividende, asa cum se prevede la art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzacțiile au fost efectuate cu scopul de a "masca" retragerile nejustificate de disponibilități bănești din conturile bancare si casieria societății, de către asociatii/administratorii acesteia, prin intermediul unor persoane fizice care nu au putut fi identificate, respectiv nu s-a putut dovedi ca au detinut bunurile tranzactionate.

b) Urmare verificarii efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a diminuat nejustificat soldul contului 542 fara a depune aceasta suma in conturile sau casieria societatii si fara a deține documente justificative; astfel organele de inspectie fiscala au apreciat ca aceasta suma reprezintă dividende plătite asociatilor societății.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.7, pct.12, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 67 din același act normativ au considerat suma de .. , ca reprezentând dividende nete ridicate de asociații Societății X.

Organele de inspectie fiscala au stabilit un venit brut impozabil în valoare de ...si impozit pe dividende aferent în suma de ...

14.Referitor la majorările/dobânzile de întârziere si penalitatile de intarziere , din raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Pentru neplata la scadenta a impozitului pe dividende stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.11.2011-25.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere , în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1), in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la scadenta a impozitului pe dividende stabilit suplimentar în suma totala de ...organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 27.02.2012-25.03.2015, penalitati de intarziere , în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2014;

1.Referitor la cheltuielile cu intretinerea si reparatii auto și TVA aferenta , respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.R.F.P. este investita să se pronunte **asupra deductibilitatii cheltuielilor cu intretinerea și reparatii auto și TVA inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatile A, D și E, in conditiile in care din probatoriul administrat in cauza s-a constatat ca achizitiile inregistrate in evidentele contabile ale Societății X nu au la baza documente justificative care sa probeze realitatea operatiunilor.**

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile un număr de 11 facturi din care TVA reprezentând prestări de servicii, emise de Societățile A, D și E, pentru care nu se poate face dovada achiziției de servicii.

Din informațiile înscrise în procesul verbal întocmit de Garda Financiară precum și analiza documentelor financiar contabile prezentate de societatea în timpul controlului și informațiile existente în baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile comerciale, constând în lucrări de întreținere și reparații auto facturate de Societățile A, D și E, înregistrate în evidențele contabile ale Societății X nu au scop economic, nu au la bază operațiuni reale iar în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, nu au luat în considerare aceste tranzacții.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu întreținerea și reparațiile auto înregistrate în evidențele contabile în anul 2011 și anul 2012, în baza facturilor ca fiind emise de societățile prestatoare A, D și E, care nu au la bază operațiuni reale, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societățile A, D și E, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză a achizițiilor de servicii de reparații și piese auto și s-au rezumat doar la constatările efectuate de inspectorii Gărzii Financiare prin PV, aspect care contravine principiilor controlului fiscal.

În ceea ce privește relațiile comerciale desfășurate cu Societățile A, D și E societatea contestată susține că nu avea obligația din punct de vedere fiscal sau contabil, să dețină documente legate de locul prestării serviciilor, persoanele care au realizat efectiv aceste reparații, piese de schimb, consumabile folosite sau perioadele în care s-au realizat aceste servicii iar administratorul societății nu a declarat niciodată că serviciile facturate de cele trei societăți nu au fost prestate; tranzacțiile au avut la bază contracte legal întocmite, devize finale lucrări de servicii atașate de către executant, respectiv procese verbale de recepție asumate de către o comisie constituită din trei persoane care confirmă realizarea și realitatea lucrărilor.

De asemenea, operațiunile privind lucrările de servicii auto au fost efectuate pe baza de facturi care îndeplinesc toate condițiile de validitate pentru a avea valoare de documente justificative pentru achizițiile de servicii în sensul prevederilor art.155 din Codul Fiscal.

Astfel, consideră că societatea a întocmit și deține toate documentele cu caracter justificativ necesare reflectării în contabilitatea X a operațiunilor mai sus menționate, documente care îndeplinesc condițiile prevăzute de art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel, nu exista niciun motiv de îndoială cu privire la realitatea operațiunilor efectuate .

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 2011-2012, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-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.21

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

[...]

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiunilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“12. 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.[...]

44. Înregistrările în evidenta 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.[...]

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidentele contabile fără a avea la baza documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

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

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

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

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

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

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46 , prevede:

"46.-(1) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrarii în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca 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 drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

În materie de TVA, pe perioada 01.01.2010-31.12.2014, in speta sunt incidente prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit carora:

-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.[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-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

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

α) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

La art.147¹ din același act normativ se prevede:

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

Având în vedere prevederile legale incidente speței se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor 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 intervenind la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, si anume:

"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasarii unui avans, în masura în care aceasta data este anterioara datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;[...]

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011 - 31.12.2012, Societatea X a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu reparații și piese auto și TVA în baza a 11 facturi emise de Societatile A, D și E.

Referitor la achizițiile de servicii ca fiind efectuate de la Societatea E se reține ca între Societatea X în calitate de „beneficiar” și Societatea E în calitate de „prestator” a fost încheiat Contractului de prestări servicii având ca obiect furnizarea de către Prestator a serviciilor de :

„-intretinere si depanarea utilajelor si camioanelor proprietatea beneficiarului (conform anexa)- gresare, tractare, etc
-curatarea si polisarea camioanelor proprietatea beneficiarului
-asistenta rutiera permanenta non-stop (24/24) pentru utilajele si camioanele beneficiarului ”

În baza contractului de prestări servicii existent la dosarul contestației și a documentului „*Situație Furnizori-facturi-plați*” se reține ca societatea contestatara a înregistrat în evidenta contabila în perioada mai 2011-septembrie 2011, 5 facturi reprezentând „*prestări servicii conform contract 2...*” în baza carora a înregistrat cheltuieli deductibile (cont 628) și a dedus TVA .

În vederea justificării serviciilor pentru factura ... societatea contestatara a prezentat 2 devize reprezentând revizii generale la 2 autobasculante , constatandu-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de .. lei;Pentru factura ..., societatea contestatara a prezentat 2 devize reprezentând revizii generale la o autobasculanta și la un cap tractor cu semiremorca constatandu-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de ...lei;Pentru factura ... societatea contestatara a prezentat 2 devize reprezentând revizii generale la o autobasculanta și la un cap tractor cu semiremorca constatandu-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de...;Pentru factura ... societatea contestatara a prezentat 3 devize reprezentând revizii generale la 3 autobasculante, constatandu-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de...lei;Pentru factura societatea contestatara a prezentat 3 devize reprezentând revizii generale la o autobasculanta și la 2 bucati cap tractor și 2 semiremorci, constatandu-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de ... lei;

Astfel, s-a constatat ca valoarea reparațiilor auto înscrise în devize nu coincide cu niciuna din facturile emise, constatandu-se o valoare facturata mai mare .

Din procesele verbale de recepție întocmite de societatea contestatara rezulta ca la fiecare deviz, comisia de recepție este aceeași fiind compusa din cei doi asociați și administratori ai societății contestatare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

În ceea ce privește plata facturilor s-a constatat ca plata s-a efectuat integral prin virament bancar .

Cu privire la relațiile comerciale dintre Societatea X și Societatea A, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În baza contractului de prestări servicii, încheiat între X în calitate de „beneficiar” și Societatea A în calitate de „prestator”, existent la dosarul contestației, și a documentului „Situatie Furnizori-facturi +plati” societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie 2011-noiembrie 2011, 2 facturi reprezentând „prestări servicii conform contract”, achitate integral, în baza cărora a înregistrat cheltuieli deductibile (cont 628) și a dedus TVA .

Obiectul contractului încheiat cu acest partener este:

„Art. 1 Obiectul contractului este furnizarea de către Prestator a serviciilor de :

-întreținere și depanarea utilajelor și camioanelor proprietatea beneficiarului (conform anexa)- gresare, tractare, etc

-curățarea și polisarea camioanelor proprietatea beneficiarului

-asistența rutieră permanentă non-stop (24/24) pentru utilajele și camioanele beneficiarului ”

Se reține că în baza contractului de prestări servicii au fost întocmite :

-factura... în valoare de ... și TVA ...; Au fost întocmite 4 devize reprezentând anvelope+ revizie generală în valoare egală de ... lei/ fiecare, efectuate pentru 4 autobasculante în valoare totală de 1... , constatându-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize ...;

- factura ... în valoare de ...și TVA ...; au fost întocmite 4 devize reprezentând anvelope+ revizie generală/ fiecare, efectuate pentru 4 autobasculante;

Conform proceselor verbale de recepție întocmite de societatea contestată la fiecare deviz comisia de recepție este aceeași fiind compusă din cei doi asociați și administratori ai contestatului și PF(angajat al X).

Referitor la achizițiile de servicii ca fiind efectuate de la Societatea D se reține că între Societatea X în calitate de „beneficiar” și Societatea D în calitate de „prestator” a fost încheiat Contractul de prestări servicii având ca obiect furnizarea de către Prestator a serviciilor de :

„-întreținere și depanare a utilajelor și camioanelor proprietatea beneficiarului (conform anexa)- gresare, tractare, etc

-curățarea și polisarea camioanelor proprietatea beneficiarului -asistența rutieră permanentă non-stop (24/24) pentru utilajele și camioanele beneficiarului ”

În baza contractului încheiat au fost emise în perioada mai 2012-august 2012, 4 facturi reprezentând „prestări servicii conform contract” achitate integral, în baza cărora societatea contestată a înregistrat cheltuieli deductibile (cont 628) și a dedus TVA și anume:

-factura ... în valoare de... și TVA ...; pentru această factura au fost întocmite 4 devize reprezentând anvelope+ revizie generală în valoare egală de .../ fiecare, efectuate pentru 4 autobasculante, valoarea totală fiind de ..., constatându-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de ...LEI;

-factura ...în valoare de ... și TVA în suma de ...; pentru această factura au fost întocmite 6 devize reprezentând anvelope+ revizie generală în valoare egală de ...lei/ fiecare, efectuate pentru 6 autobasculante , constatându-se o diferență între valoarea înscrisă în factura și aceste devize de ... lei ;

-factura ... in valoare de...si TVA ...; pentru aceasta factura au fost intocmite 4 devize reprezentând anvelope+ revizie generala efectuate pentru 4 buc cap tractor si 4 semiremorci constatandu-se o diferența între valoarea inscrisa in factura si aceste devize ;

-factura .. in valoare de ... si TVA ...; pentru aceasta factura au fost intocmite 4 devize reprezentând anvelope+ revizie generala efectuate pentru 2 autobasculante si 2 buc cap tractor cu 2 semiremorci constatandu-se o diferența între valoarea inscrisa in factura si aceste devize de ...;

Astfel, se constata ca valoarea reparațiilor auto inscrise in devize nu coincide cu niciuna din facturile emise, constatandu-se o valoare facturata mai mare cu .

Se reține ca , din nota explicativa luata de organele de inspectie administratorului Societății A rezulta ca prestările de servicii, constând în lucrări de întreținere si reparații utilaje nu au fost realizate efectiv, societatea prestatoare neavand capacitatea tehnica si umana de a le realiza.

Cu privire la achizițiile de servicii efectuate de Societatea X de la Societatile D și E , din documentele existente la dosarul cauzei, nu s-a putut face dovada realitatii operațiunilor comerciale ;reprezentanții societăților prestatoare nu au putut prezenta documente financiar contabile si nu au putut da relații referitoare la serviciile prestate in ceea ce privește: locul prestării acestor servicii, persoanele care au realizat efectiv aceste servicii, componentele (piesele de schimb si consumabile) folosite in realizarea serviciilor in cauza, perioadele in care s-au realizat aceste servicii (număr zile/ore tehnologice).

Se reține ca, în timpul controlului, fata de documentele puse la dispoziția comisarilor Gărzii Financiare, Societatea X a prezentat procesele verbale de recepție intocmite pentru fiecare autotractor/semiremorca supuse reparației si oferte de reparații doar pentru o parte dintre lucrările achiziționate.

Analizand procesele verbale prezentate s-a constatat ca acestea sunt intocmite intern, fiind semnate de către președinte (asociat si administrator al Societății X), membru (asociat si administrator al Societății X) și membru (angajat al Societății X);

In procesele verbale, lucrările ca fiind efectuate la fiecare autotractor/semiremorca supuse reparației, sunt denumite doar generic, transcrise din devizele de lucrări atașate facturilor emise de societatile prestatoare A, D, E.

Ofertele de reparații prezentate în timpul controlului, existente în copie la dosarul cauzei se refera la reparațiile facturate de Societatea A si Societatea D fiind denumite generic „*anvelopa*”, respectiv „*revizie cu piese incluse*”, preturile de oferta fiind aceleași indiferent de tipul de autotractor/semiremorca;ofertele de reparații nu sunt realizate in urma unor investigații preliminare care sa indice tipul de reparații necesare a fi efectuate pentru fiecare tip de autotractor/semiremorca;

Din analiza devizelor de reparații s-a constatat ca Societatea A si Societatea D au realizat aceleași tipuri de reparații, respectiv „*Revizie generala: vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, înlocuit came, pregătit de lucru, Cauciucuri*”; s-a constatat ca pentru același autotractor au fost facturate aceleași tipuri de reparații ca cele menționate mai sus, in luni calendaristice apropiate sau chiar consecutive.

Spre exemplu la autotractoarele...au fost facturate aceleași tipuri de reparații in lunile octombrie 2011, mai 2012 si iunie 2012, la autotractoarele ... au fost facturate aceleași tipuri de reparații in lunile noiembrie 2011 si iunie 2012, la autotractoarele au fost facturate aceleași tipuri de reparații in lunile noiembrie 2011 si august 2012.

Totodata, s-a constatat ca pentru autotractoarele (fara semiremorca) care au desfasurat activitate in cadrul șantierelor, respectiv pentru autotractoarele cu semiremorca care au efectuat transporturi de mărfuri intern si intracomunitar s-au facturat aceleași tipuri de reparații, respectiv „Revizie generala: vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, înlocuit came, pregătit de lucru; Cauciucuri” la aceleași preturi. Spre exemplificare in luna august 2012 când au fost facturate reparații in suma de ...lei/ autotractor pentru ...;

S-a constatat ca societatile prestatoare A, D și E nu au dispus de spatii (la sediile sociale sau punctele de lucru) in care sa realizeze lucrările de reparații facturate către X avand in vedere faptul ca aceste reparații necesita un spațiu special amenajat si de dimensiuni mai mari iar din consultarea programului Revisal a rezultat ca in perioadele in care s-ar fi realizat lucrările de reparații, societățile prestatoare nu au avut angajați; de asemenea pentru realizarea lucrărilor facturate, societățile prestatoare nu au contractat alte societăți, fapt care a rezultat atat din controalele efectuate la aceste societăți, cat si din consultarea „situației de neconcordanțe D394” existenta in baza de date a organului fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, pe perioada 2011 - 2012, perioada in care au fost facturate reparații de A, D și E, societatea contestata a înregistrat în evidentele contabile achiziții de piese auto și cauciucuri și de la alți furnizori.

În aceste condiții s-a constatat ca tranzacțiile comerciale, constand in lucrări de intretinere si reparații auto, desfășurate de Societatea X cu Societatile A, D și E nu au un scop economic, nu au la baza operațiuni reale, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare si a art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, nu au luat în considerare aceste tranzacții.

Se reține ca, operatiunile economice derulate intre Societatea X și societatile prestatoare au făcut obiectul dosarului penal și au fost analizate și de organele de cercetare penala iar din rechizitoriul intocmit de Parchetul de pe lângă Tribunal, existent în copie la dosarul cauzei rezulta ca:

Prin rezoluția procurorului, s-a dispus începerea urmăririi penale față de administratorul și asociatul societății, pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută și pedepsită de art.9, alin.(1), lit.c din Legea 241/2005 republicata, cu aplicarea art.41, alin.(2) Cod penal (Legea nr. 15/1968), constând în aceea ca administratorul de drept și de fapt al Societății P X și Societății S a înregistrat în contabilitatea celor două persoane juridice, în perioada mai 2011 - octombrie 2012, mai multe facturi fiscale emise de Societatile A, D și E, facturi pentru operațiuni comerciale nereale, în scopul sustragerii de la plata taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat, cauzând un prejudiciu bugetului de stat.

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea X și Societatea A, organele de cercetare penala au constatat:

-tranzacțiile comerciale intre cele doua societati s-au desfasurat în perioada octombrie -noiembrie 2011.

-in perioada 2011 – 2012, Societatea A nu figurează cu niciun contract individual de muncă încheiat, conform adresei emisă de Inspectoratul Teritorial de Muncă Sibiu;

-din cercetările efectuate s-a constatat ca societatea X inregistrează in evidența contabila un numar de 2 facturi reprezentând prestări servicii, emise de Societatea A.

Cele două facturi fiscale au avut la bază contractul de prestări de servicii prin care Societatea A în calitate de prestator se angajează să presteze servicii de întreținere și depanare a utilajelor și camioanelor, aflate în proprietatea beneficiarului, să curățe și să poliseze camioanele din proprietatea beneficiarului, precum și să asigure asistență rutieră permanent, non stop, pentru utilajele și camioanele beneficiarului. La contract de prestări servicii a fost emisă Anexa nr.1 în care se precizează exact care sunt utilajele și camioanele pe care le are în vedere respectivul contract .

Organele de cercetare penală precizează ca reprezentanții celor două societăți nu au putut prezenta documente financiar - contabile și/sau nu au putut da relații referitoare la serviciile prestate în ceea ce privește locul prestării acelor servicii, care au fost persoanele care au realizat efectiv aceste servicii, componentele (piesele de schimb, consumabile) folosite în realizarea serviciilor în cauză, perioadele în care s-au realizat aceste servicii efectiv. Mai mult decât atât, aceste servicii sunt descrise generic, creând astfel o disimulare a realității operațiunilor economice, fie în scopul ascunderii sursei impozabile (plata persoanelor care au realizat respectivele servicii, fără a se calcula, reține, declara și vira la bugetul de stat impozitele și taxele aferente), fie în scopul diminuării impozitului pe profit și TVA, datorate bugetului de stat, prin înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni fictive.

În Rechizitoriu, organele de cercetare penală precizează:

„Aferent celor două facturi emise de Societatea A pentru prestările de servicii efectuate în favoarea Societății X , au fost menționate ca fiind prestate diferite servicii, pentru mai multe autoutilitare, după cum urmează :

Aferent lunii octombrie 2011:

Societatea A prestează în luna octombrie 2011 diferite servicii pentru următoarele autoutilitare, după cum urmează:

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2008, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, fiind primite și 10 cauciucuri, toate pentru suma de ... procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia ... , pentru autoutilitară, recepționată în data de 06.10.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

Conform foii de parcurs reiese că autoutilitara a efectuat curse în zilele 03.10.2011 - 06.10.2011 zilnic, astfel că există bănuiala rezonabilă că acele prestări sunt fictive.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2008, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, achiziționate și 10 cauciucuri pentru suma de ... procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia ... , în data de 19.10.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2008, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, primit cauciucuri, pentru suma de ... procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia ... în data de 14.10.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2008, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la

final pregătirea de lucru, pentru suma de .. procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia .. în data de 27.10.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucra și primit cauciucuri.

Fiind analizată suma menționată în devizele finale service precum și achitată de către Societatea X se poate observa că aceasta este calculată greșit de fiecare dată. Mai exact, pentru cele 4 autoutilitare mai sus - menționate, prestarile au o valoare de...fără TVA, suma totală fiind de...cu TVA. În perioada 2011-2012 valoarea TVA era de 24 %, astfel că TVA aferent sumei de ...lei este de ... suma finală, cu TVA fiind de ... lei, nicidecum ...lei. Astfel, Societatea X achită suma de ... nejustificat, ca eroare de calcul a TVA.

Aferent lunii noiembrie 2011:

Societatea A prestează în luna noiembrie 2011 diferite servicii pentru următoarele autoutilitare, după cum urmează:

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2006, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, pentru suma de ...procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia ..., în data de 28.11.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2006, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, pentru suma de ..., fiind încheiat procesul verbal de recepție în data de 24.11.2011 cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

Conform foii de parcurs autoutilitara este condusă de către numitul ... în perioada 21.11.2011 -25.11.2011 și 30.11.2011, acesta efectuând un număr 192 de curse .Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final de recepție, aceasta efectua transporturi de mărfuri.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2006, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, primit cauciucuri, pentru suma de ... lei, procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia ... în data de 16.11.2011, cu următoarele reparații: vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

-Autoutilitara Scania, an fabricație 2006, pentru care s-a efectuat revizie generală, ce a constat în vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, pentru suma de ...lei, procesul verbal de recepție fiind încheiat de către comisia în data de 03.11.2011, cu următoarele reparații : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru și primit cauciucuri.

Autoutilitara ... recepționată în data de 03.11.2011, aflându-se în reparații până la acea dată (conform devizului), însă, conform foii de parcurs , condusă de către numitul ..., rezultă că autovehiculul în cauză, în perioada 01.11.2011- 04.11.2011 a efectuat 152 de curse în localitatea numai pe schimbul I în schimbul doi, aceeași autoutilitară, condusă de numitul ..s- au efectuat 143 de curse, în perioada 01.11.2011 - 03.11.2011, conform foii de parcurs , iar din foile de parcurs aferente lunii octombrie 2011, reiese că autoutilitara în cauză a avut activitate continuă.Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final de recepție, aceasta făcea curse. Martorul .. declară că, în perioada septembrie 2011 -iulie 2012, a fost angajat al Societății x în calitate de șofer, unde a condus, în special aceasta autoutilitară, , iar

foarte rar, autoutilitara cu numărul .. De fiecare dată când începea activitatea zilnică, deschidea foaia de parcurs unde preciza cursele făcute. Din câte își amintește, autoutilitara avea unele probleme, ca orice autoutilitară, dar nu stătea o perioadă foarte lungă în reparații. Singura dată în care a stat nefolosită mai mult, a fost când a avut unele probleme la ambreiaj, ocazie cu care a stat în reparație cam 2-3 zile. Când autovehiculele aveau nevoie de gresat sau de remediat frâne, colegul său mecanic, era cel care se ocupa de aceste probleme.

Cu privire la vopsit, dacă își amintește bine, în iarna anului 2011, autolitară a avut vopsită bună, cabina nu știe să fi fost vopsită în perioada în care a lucrat el.

Cu privire la problema pe care a avut-o autoutilitara la ambreiaj, martorul menționează faptul că a dus autoutilitara la reprezentanța Scania, deoarece acolo se prestau serviciile pentru reparațiile mai complexe. Decizia de a o duce la reparație la Scania a fost a administratorului. De asemenea, a mai existat un eveniment în care i s-a defectat cardanul și i l-a schimbat mecanicul societății, chiar la locul în care mi s-a defectat Martorul decalră că mecanicul era cunoscut ca fiind cel care se ocupa de gresatul și de remedierea frânelor la autoutilitare, și din câte cunoaște, și numitul ..., acesta fiind angajat în cadrul SC S.

De asemenea, martorul precizează că în perioada în care a condus autoutilitarele mai sus - menționate, niciodată acestea nu au fost vopsite în șantier, însă au existat situații în care au fost mici defecțiuni chiar în șantier, de care se ocupau mecanicii celor două societăți, precum a fost și episodul cu defectarea cardanului, . Vopsitul ar fi fost imposibil să fie realizat pe șantier, cât am fost el angajat acolo, acest fapt nu s-a întâmplat, fiind imposibil de realizat, neexistând surse de energie pentru pistolul de vopsit, de exemplu.

Astfel, pentru cele 8 autoutilitare, Societatea A prestează aceleași servicii, precizate generic, respectiv vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, la final, pregătirea de lucru, primit cauciucuri.

Facturile emise de către Societatea A au fost achitate de către Societatea prin virament bancar, operațiunile bancare fiind regăsite și în fișa de cont aferentă clientului X.

Referitor la Societatea A, Inspectoratul Teritorial de Muncă a comunicat faptul că societatea comercială nu figurează cu contracte individuale de muncă activate sau încetate transmise.

Totodată, în ceea ce privește Societatea X, Inspectoratul Teritorial de Muncă a comunicat faptul că societatea figurează cu 41 contracte individuale de muncă, aferente perioadei : 01.03.2003 - 20.02.2014, din care, un angajat cu contract individual de muncă activ.”

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea X și SC D, în rechizitoriul întocmit, organele de cercetare penală precizează:

Din cercetările efectuate rezultă că nu s-a putut face dovada realității operațiunilor comerciale desfășurate cu furnizorul SC D. Astfel, reprezentanții celor două societăți nu au putut prezenta documente financiar - contabile și/sau nu au putut da relații referitoare la serviciile prestate în ceea ce privește locul prestării acelor servicii, care au fost persoanele care au realizat efectiv aceste servicii, componentele (piesele de schimb, consumabile) folosite în realizarea serviciilor în cauză, perioadele în care s-au realizat aceste servicii efectiv. Mai mult decât atât aceste servicii sunt descrise generic, creând astfel o disimulare a realității operațiunilor economice.

Se reține ca organele de cercetare penală au analizat contractul de prestări servicii încheiat între Societatea S și Societatea X, foile de parcurs pentru autovehiculele transport marfă și devizele finale servicii pentru autoutilitarele implicate în cauză, și au constatat următoarele:

a)-autoutilitara cu numărul de înmatriculare , recepționată în data de 06.06.2012, aflându-se în reparații până la acea dată (conform devizului), însă, conform foii de parcurs pentru autoutilitara condusă de către numitul .., rezultă că autovehiculul în cauză, în perioada 01.06.2012, 05.06.2012-09.06.2012 a fost funcționabil și utilizat. Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final de recepție, aceasta efectua transporturi.

b).-autoutilitara cu numărul de înmatriculare , recepționată în data de 29.05.2012, dar și în 14.06.2012, de ambele dați pentru aceleași probleme, aflându-se în reparații până la acele date (conform devizelor), însă, conform foii de parcurs, rezultă că autovehiculul în cauză, în perioada 01.06.2012, 05.06.2012-15.06.2012 a fost funcționabil și utilizat. Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final de recepție, aceasta efectua transporturi.

c).-autoutilitara cu numărul de înmatriculare , recepționată în data de 09.05.2012, dar și în 29.06.2012, de ambele dați pentru aceleași probleme, aflându-se în reparații până la acele dați (conform devizelor), însă, conform foii de parcurs pentru autoutilitara , condusă de.., în schimbul II, rezultă că autovehiculul-în cauză, în perioada 25.06.2012- 29.06.2012 a fost funcționabil și utilizat, acesta efectuând 126 curse. Pentru schimbul I, conform foii de parcurs , șoferul a efectuat în schimbul I ,101 curse, în perioada 22.06 - 26.06.2012, iar conform foii de parcurs șoferul autoutilitareii a făcut 64 curse în perioada 27.06 – 28.06.2012. Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final de recepție, aceasta efectua transporturi.

d).autoutilitara cu numărul de înmatriculare , recepționată în data de 04.05.2012 dar și în 26.06.2012 de ambele dați pentru aceleași probleme, aflându-se în reparații până la acele dați (conform devizelor), însă, conform foii de parcurs , pentru autoutilitara condusă de către numitul ... rezultă că autovehiculul în cauză, în perioada 25.06.2012-27.06.2012 a fost funcționabil și utilizat, acestea efectuând 124 de curse. Așadar, în perioada în care autoutilitara figura în reparații, conform devizului final, de recepție, aceasta efectua transporturi.

În rechizitoriu se afla și declarațiile martorilor , care au avut calitatea de soferi la societatea X iar din declarațiile martorilor și documentele existente la dosarul penal, organele de cercetare penală au concluzionat ca:

„au existat autoutilitare reparate pentru aceleași defecțiuni în luni consecutive, de la același furnizor, dar pentru sume total diferite, în timp ce, conform foilor de parcurs aceleași autoutilitare era folosite pentru activitățile zilnice.

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea S și Societatea X a fost încheiat procesul - verbal care prezintă, pentru fiecare autoutilitară în parte, piesele de schimb achiziționate, respectiv serviciile prestate.

SC D a făcut obiectul unui control inopinat și operativ de către comisarii Gărzii Financiare fiind emis în acest sens și procesul-verbal de unde a reieșit faptul că societatea efectuează prestări servicii către diferiți clienți, precum și faptul că societatea nu a avut niciodată angajați proprii și nici colaboratori pentru efectuarea prestărilor de servicii, emițând totuși facturi fiscale aferente prestărilor pentru clientul SC X, facturi emise în baza contractului de prestări servicii .

SC D nu a avut niciodată capacitatea tehnică de a realiza respectivelor servicii facturate, nedeținând utilaje service, nu a avut achiziții de cauciucuri și nici forța de muncă necesară iar reprezentantul E nu avea pregătirea necesară pentru realizarea serviciilor, fiind încadrat în funcția de "șofer de autoturisme și camioane".

Tot cu ocazia verificărilor s-a constatat și faptul că SC D a executat aceleași tipuri de servicii pentru autoutilitare SC X "Revizie generală : vopsit, remediat frâne, gresat, înlocuit saboți, came, pregătit de lucru cauciucuri", devizele având formă identică, încadrare în pagină identică, modalitate de scriere identică.

Din analiza documentelor anexate facturilor emise de SC D , s-a constatat că acestea sunt identice cu facturile fiscale emise de alți doi prestatori de servicii pentru SC X, respectiv SC E și D. Astfel, organele fiscale au concluzionat că facturile fiscale emise au doar scopul de a crea o aparentă realitate, fără a face dovada că prestările de servicii, înscrise în facturile menționate anterior s-au realizat.

Astfel, acest furnizor are rolul de a crea documente justificative și de proveniență, documente în baza cărora SC X prin înregistrarea în evidența lor contabilă, se sustrage de la plata obligațiilor fiscale (TVA și impozit pe profit). Acest fapt rezultă atât din modul superficial în care au fost trecute sumele pe devizele finale service, aproape de fiecare dată fiind calculată greșit suma finală, respectiv TVA-ul, precum și din faptul că, în ceea ce privește SC D, fiecare deviz final service e făcut la xerox, figurând pe fiecare exemplar greșeala ortografică a cuvântului "service", fiind scris "servide" De asemenea, indiferent de autoutilitara în cauză, prestările sunt identice : vopsit, remediere frâne, gresat, înlocuit saboți și came, pregătit de lucru, precum și cauciucuri, niciodată la același preț.

Facturile emise de către SC D au fost achitate de către SC X prin virament bancar, operațiunile bancare fiind regăsite și în fișa de cont aferentă clientului SC X."

Cu privire la relația comercială desfășurată între Societatea X și Societatea E , in rechizitoriul întocmit de organele de cercetare penala se precizeaza ca:

-tranzacțiile comerciale între cele două societăți s-au desfășurat în perioada mai - septembrie 2011.

Din cercetările efectuate s-a constatat faptul că Societatea X înregistrează în evidența contabilă un număr de 5 facturi fiscale reprezentând prestări servicii, care au avut la bază contractul de prestări de servicii prin care SC E, în calitate de prestator se angajează să presteze servicii de întreținere și depanare a utilajelor și camioanelor, aflate în proprietatea beneficiarului, să curețe și să polizeze camioanele din proprietatea beneficiarului, precum și să asigure asistență rutieră permanent non - stop pentru utilajele și camioanele beneficiarului.

La respectivul contract de prestări servicii a fost emisă Anexa nr.1 în care sunt enumerate utilajele și camioanele pe care le are în vedere respectivul contract.

Urmare analizării documentelor anexate facturilor emise de Societatea E, organele de cercetare penala specifica faptul ca:

„deși în aparență sunt emise de această societate, sunt identice cu facturile fiscale emise de alți doi prestatori de servicii pentru SC X, respectiv SC A și D. Astfel, organele fiscale au concluzionat ca facturile fiscale emise au doar scopul de a crea o aparentă realitate, fără a face dovada că prestările de servicii, înscrise în facturile menționate anterior s-au realizat.

Astfel, acest furnizor are rolul de a crea documente justificative și de proveniență, documente în baza cărora SC X prin înregistrarea în evidența lor contabilă, se sustrage de la plata obligațiilor fiscale (TVA și impozit pe profit).

În urma verificării la SC E s-a constatat că societatea este înmatriculată la ORC și are atribuit CUI, având ca obiectul principal de activitate "comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, cod CAEN - 4511 având ca și reprezentanți pe numiții ... Cu ocazia, cercetării s-a constatat că SC E efectuează și prestări de servicii către anumiți clienți, emițând facturi fiscale în acest sens, pentru SC X, fără a fi menționate în cuprinsul facturilor ce fel de servicii s-au prestat.

În urma verificărilor efectuate în baza de date ANAF, din analiza declarațiilor D394 (declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României), aferente anului fiscal 2011, depuse de către SC E s-a constatat că societatea a înscris în respectiva declarație achiziții de bunuri/prestări de servicii în sumă totală de ..lei baza impozabilă cu o TVA în sumă de .. lei, achizițiile fiind efectuate

Inspectoratul Teritorial de Muncă a comunicat prin adresa faptul că SC E nu figurează cu niciun contract individual de muncă încheiat în perioada ianuarie 2011 - decembrie 2012.

În consecință, pentru SC E nu s-au găsit alte achiziții de „prestări servicii” care ar fi putut fi refacturate către SC X societatea nu deține forța de muncă necesară pentru prestarea serviciilor respective, astfel că SC E nu poate dovedi capacitatea de a presta serviciile respective.

Cu privire la devizele finale servicii emise de către cei trei furnizori, respectiv de către SC A, SC DL și SC E este ușor de observat că acestea sunt identice, fiind concepute de aceeași persoană, deși la diferite perioade de timp. De asemenea, indiferent de autoutilitara implicată, reparațiile presupuse a fi efectuate au fost aceleași, prețurile stabilite fiind apropiate, însă, au existat situații când aceeași autoutilitară, reparată de același prestator, pentru aceleași probleme, la interval de o lună de la ultima reparație, prețul să fie aproape dublu. Toate aceste indicii, coroborate cu celelalte constatate mai sus duc la suspiciunea rezonabilă că toate cheltuielile înregistrate de către SC X pentru repararea autoutilitarelor în cauză sunt fictive, cu scopul de a se sustrage de la plata taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

Un aspect extrem de important îl constituie modul superficial în care sunt întocmite acele devize, respectiv calcularea prestărilor efectuate cu sau fără TVA. Faptul că aproape toate devizele emise au sumele calculate greșit, de fiecare dată clientul fiind nevoit să achite mult mai mult decât valoarea reală ridică din nou suspiciuni. Este inadmisibil a crede că inculpatul ..., împreună cu soția sa, contabilă societății au omis verificarea calculării exacte a TVA-ului numai la acești 3 furnizori, plățind nejustificat mai mult . Cu privire la aceste aspecte a fost încheiat procesul - verbal , din care rezultă că, pentru cele 10 devize emise de către cei 3 furnizori, SC X a achitat suma în plus, numai din cauza calculării greșite a TVA.

Facturile emise de către SC E au fost achitate de către SC X prin virament bancar, operațiunile bancare fiind regăsite și în fișa de cont aferentă clientului SC X.

În aceeași perioadă în care SC E , SC A și SC D facturează reparații către SC X, aceasta societate a beneficiat de reparații și de la alți furnizori.[...]

Din declarațiile martorilor audiați, precum și din documentele de la dosar, rezultă următoarele : reprezentantul SC X înregistrează în contabilitate 11 facturi fiscale, emise de către SC A, D și E , în urma cărora acesta plătește serviciile prestate

și anvelopele achiziționate, . Pentru că TVA-ul a fost calculat eronat, intenționat sau nu, suma a fost crescută artificial, existând o diferență în plus , sumă pe care SC X nu ar fi trebuit să o achite dacă devizele erau întocmite corect. Mai mult decât atât veridicitatea acestor devize, implicit a serviciilor menționate este pusă la îndoială și de modul general în care acestea sunt făcute, indiferent de autoutilitara în cauză, niciunul dintre furnizori nu menționează data, nu există număr de înregistrare, toate serviciile fiind generic menționate.

Conform procesului-verbal reiese că, pentru absolut fiecare autoutilitară asupra căreia se presupune a se fi prestat servicii și de către SC A, D și E, au existat achiziții de piese de la reprezentanța. Acest fapt este coroborat și cu declarația martorilor - șoferii autoututilitelor care au declarat că, de multe ori, defecțiunile mașinilor erau reparate de către reprezentanță. Mai mult decât atât, au existat operațiuni, cum este vopsitul, realizat, conform prestărilor presupuse a fi fictive, pentru toate autoututilitarele, fapt negat de către șoferii ce au condus mașinile. La fel se poate preciza și despre gresat fiind o operațiune pe care, într-un interval foarte scurt, o presta fie șoferul ce utiliza autoutilitara, fie paznicul societății X, ”.

Faptul că prestările înregistrate duc la bănuiala rezonabilă că ar fi fictive este susținut și de faptul că cele 3 contracte de prestări de servicii, încheiate de către cei trei furnizori, respectiv SC E , SC A și SC D în perioade diferite, cu singurul lor client (pentru care au prestat servicii de reparații), SC X prezintă același conținut, precum și aceleași greșeli de ortografie, puține și distincte, rezultând indubitabil că toate trei contracte au fost întocmite și emise de aceeași persoană, în susținerea aceleiași cauze. Astfel, inculpatul a pus în aplicare acest mecanism având complicitatea inculpaților După scurta colaborare cu aceștia, respectivele autoutilitare nu se mai strică, nu mai au nevoie de reparații, piese de schimb, la fel cum nici celelalte autoutilitare deținute de către societățile inculpatului nu au avut nevoie de astfel de prestări de servicii.

De asemenea, un alt aspect ce denotă fictivitatea serviciilor este acela că, atât în ziua recepției autoututilitarei, cât și ulterior, conform foilor de parcurs, aceasta a efectuat curse, nefiind precizată nicio defecțiune de către deservent.

Mai mult decât atât, faptul că serviciile prestate de către cei 3 furnizori sunt identice, menționarea superficială în acele devize a unor piese care nici nu există (rulment frână) sau a unor servicii care se puteau face strict în anumite condiții și cu anumite utilaje, denotă fictivitatea acelor servicii, documentele înregistrate având la bază operațiuni fictive.”

La dosarul cauzei se afla și Incheierea Penală pronunțată de Curtea de Apel - Secția penală, prin care instanța dispune:

„In baza art.425 ind.1alin.7 pct.1 lit.b) Cod de procedura penală raportat la art.347 C.pr.pen.coroborat cu art.346 alin.2 C.pr.pen.respinge ca nefondate, contestațiile formulate de inculpatul și părțile responsabile civilmente SC X și SC S împotriva încheierii finale de camera preliminară pronunțată de judecătorul de camera preliminară din cadrul Tribunalului în dosarul penal....”

Din considerentele acestei Sentințe rezulta ca ”Curtea constata ca în cuprinsul rechizitoriului s-a realizat o descriere detaliată a faptelor, procurorul de caz a făcut încadrarea juridică a faptei astfel reținută în sarcina fiecăruia dintre inculpați, probele și mijloacele de proba pe care și-a motivat starea de fapt expusă, probele au fost enumerate și analizate de asemenea în mod detaliat, inculpatul a avut acces la dosarul

de urmărire penală, a fost reprezentat de un apărător ales, care a asigurat o apărare efectivă, și-a făcut și a avut posibilitatea de a-si face aparari cu privire la continutul acuzațiilor care i se aduc așa cum de altfel rezulta și din procesele verbale de aducere la cunoștința a calitatii de suspect, inculpat, cererile de studiere și de fotocopiere a dosarului formulate de aparatorul ales.”

La dosarul cauzei se afla și adresa a Administrației Județene a Finanțelor Publice transmisă către Tribunalul -Secția Penală , referitor la dosarul din care rezulta ca se menține constituirea de parte civilă formulată în cursul urmăririi penale prin adresa ...privind Societatea X cu sumele :

- impozit pe profit;*
- accesorii aferente impozitului pe profit;*
- TVA;*
- accesorii aferente TVA;*
- impozit dividende ;*
- accesorii aferente impozitului pe dividende;*

La pct.10.5 din Ordinul 3741 din 2015 prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Prin urmare organul de soluționare a contestației, în soluționarea contestației formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere , se va pronunța și în raport de rechizitoriul întocmit de organele de cercetare penală precum și considerentele din hotărârile pronunțate de instanța de judecată.

Astfel, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală precum și organele de cercetare penală, se reține că în speta este vorba de operațiuni fictive în condițiile în care din declarațiile martorilor audiați, precum și din documentele analizate, existente la dosarul cauzei , rezultă că serviciile înregistrate în evidențele contabile și fiscale ale Societății X ca fiind prestate de cei 3 furnizori (A, D, E) nu au fost efectiv prestate iar documentele înregistrate în evidențele contabile au la baza operațiuni fictive.

Potrivit dispozițiilor Codului fiscal care reglementează deductibilitatea cheltuielilor precum și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, mai sus enunțate, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative respectiv orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

De asemenea, se reține ca prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucru, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, potrivit căreia orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Or, în cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate între persoanele juridice X și A, D și E nu sunt în concordanță cu realitatea economică având în vedere că s-a constatat că serviciile nu au fost prestate de aceste societăți, că facturile sunt însoțite de devize de lucru în care sunt enumerate aceleași lucrări indiferent de autoutilitară, niciunul dintre furnizori nu menționează data, nu există număr de înregistrare, toate serviciile fiind generic menționate, devizele ca fiind emise de societățile prestatoare sunt identice, organele de cercetare penală concluzionând că au fost emise de aceeași persoană; în devize au fost enumerate piese care nici nu există (rulment frână) sau a unor servicii care se puteau face strict în anumite condiții și cu anumite utilaje ceea ce denotă fictivitatea acelor servicii.

Mai mult, pentru absolut fiecare autoutilitară asupra căreia se presupune a se fi prestat servicii de A, D și E au existat achiziții de piese de la reprezentanța Scania. Acest fapt rezultă și din declarația martorilor - șoferii autoutilitarelor care au declarat că, de multe ori, defecțiunile mașinilor erau reparate de către reprezentanță. Mai mult decât atât, au existat operațiuni, cum este vopsitul, realizat, conform prestărilor presupuse a fi fictive, pentru toate autoutilitare, fapt negat de către șoferii ce au condus mașinile. La fel se poate preciza și despre gresat fiind o operațiune pe care, într-un interval foarte scurt, o presta fie șoferul ce utilizează autoutilitară, fie paznicul societății X.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală precum și organele de cercetare penală a rezultat că societățile prestatoare A, D și E, nu au avut angajați pe perioada facturării serviciilor, nu au dispus de spațiu necesar efectuării serviciilor facturate.

De asemenea, după cum au constatat și organele de cercetare penală cele 3 contracte de prestări de servicii, încheiate de către cei trei furnizori, în perioade diferite, cu singurul lor client X, prezintă același conținut, precum și aceleași greșeli de ortografie, puține și distincte, rezultând indubitabil că toate trei au fost întocmite și emise de aceeași persoană, în susținerea aceleiași cauze.

Un alt aspect ce denotă fictivitatea serviciilor este acela că, atât în ziua recepției autoutilitarelor asupra cărora s-ar fi efectuat reparațiile cât și ulterior, conform foilor de parcurs, acestea au efectuat curse, nefiind precizată nicio defecțiune de către deservent.

Mai mult, din documentele analizate mai sus rezulta ca atat reprezentantul legal al Societatii X cat si reprezentantii legali ai societatilor prestatoare au fost trimisi in judecata, operatiunile in cauza facand obiectul dosarului penal aflat pe rolul Tribunalului -Sectia Penala.

Astfel, prezentarea unor facturi si a unor devize de lucrari in care sunt prezentate elemente generale, precum si inregistrarea in contabilitate a acestor facturi, nu este suficienta pentru a demonstra realitatea operatiunilor in conditiile in care s-a constatat ca facturile de achizitie nu au calitate de documente justificative in conditiile in care s-a constatat ca acestea au fost emise de prestatori de servicii care la randul lor nu au probat cu documente realitatea operatiunilor .

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, inexacte 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 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

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

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

Totodata, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deducere a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

Tribunalul Mures intr-o cauza similara precizeaza ca:

“Din dispozitiile art.11 alin.1 din Codul fiscal rezulta dreptul autoritatilor fiscale de a verifica realitatea tranzactiilor analizate, acestea putand sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

La fel , din prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) și art.48 alin.(4) din Codul fiscal , instanța reține ca dreptul de a deduce cheltuieli nu rezulta din simpla inregistrare în contabilitate a unor documente ce pot fi considerate justificative ci este necesar a fi indeplinite mai multe condiții, între altele ca cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie justificate prin documentele prevazute de lege.Desi nu este stipulata expres, din aceste prevederi se deduce și conditia necesara ca cheltuielile sa corespunda unor operațiuni reale , numai astfel putand fi efectuate în scopul realizarii de venituri.

Ca urmare, neputandu-se reține realitatea acestor operațiuni, în mod legal s-a apreciat ca nu este justificata deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor analizate”

Curtea Europeana de Justitie in cauza C439/04 cazul Axel Kittel and Racolta Recycling , referitor la dreptul de deducere a TVA , s-a pronuntat in sensul ca:

"atunci când se constata, tinand cont de factorii obiectivi, ca aprovizionarea a fost facuta de un contribuabil care a stiut sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitia facuta de el, a participat la o operatiune de care este legata o evaziune fiscala aferent platii TVA, este de competenta tribunalului national sa refuze dreptul respectivului contribuabil de a deduce valoarea TVA-ului platit. "

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 relateaza 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, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive ; orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificiu va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

"Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din care acest drept deriva dintr-o practica abuziva.Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi.In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."

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).

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relateaza 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 și totodată cheltuieli, aceste tranzacții nu trebuie luate în considerare, acestea trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.

Or, în speta din documentele existente la dosarul cauzei, analizate mai sus, a rezultat că prestatorii A, D și E nu au avut capacitatea să presteze serviciile înscrise în facturi, facturile emise având scopul de a crea o aparență realitate, fără a face dovada prestării efective a serviciilor și de a crea avantaje Societății X constând în cheltuieli deductibile și TVA deductibilă.

Prin Decizia nr.272/2013, emisă într-o cauză similară, Înalta Curte de Casație și Justiție, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, definește operațiunile fictive ca fiind operațiunile care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmata de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

În speta, din administrarea mijloacelor de probă s-au constatat că achizițiile de servicii s-au efectuat cu documente care nu au la bază operațiuni reale și legale, respectiv nu au un scop economic, fiind create pentru a aduce avantaje Societății X constând în cheltuieli deductibile și TVA deductibilă.

În aceste condiții, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reînscris tranzacțiile în cauză, în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“(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 reînscris forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”,

și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societățile A, D și E.

După cum am arătat și mai sus, Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.5679/2013 precizează că în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Potrivit art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. ”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Argumentele societății contestate potrivit cărora operațiunile privind lucrările de service auto au fost efectuate pe baza de facturi care îndeplinesc toate condițiile de validitate pentru a avea valoare de documente justificative pentru achizițiile de servicii în sensul prevederilor art.155 din Codul Fiscal și ca deține toate documentele cu caracter justificativ necesare reflectării în contabilitatea a operațiunilor mai sus menționate, documente care îndeplinesc condițiile prevăzute de art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată și art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere constatările organelor de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal, prezentate în Rețizitoriul întocmit în dosarul penal prin care s-a dispus trimiterea în judecată a reprezentantului legal al Societății X precum și reprezentanților legali ai societăților prestatoare A, D și E..

După cum s-a arătat și mai sus prin Încheierea Penală pronunțată de Curtea de Apel - Secția penală în dosarul s-au respins ca nefondate, contestațiile formulate de inculpatul .. și părțile responsabile civilmente SC X și SC S împotriva încheierii finale de camera preliminară din data de 23 ianuarie 2019 pronunțată de judecătorul de camera preliminară din cadrul Tribunalului în dosarul penal iar în considerentele acestei sentințe Curtea constată ca în cuprinsul rețizitoriului s-a realizat o descriere detaliată a faptelor, procurorul de caz a făcut încadrarea juridică a faptei astfel reținută în sarcina fiecăruia dintre inculpați, probele și mijloacele de probă pe care și-a motivat starea de fapt expusă au fost enumerate și analizate de asemenea în mod detaliat.

În rețizoriu, organele de cercetare penală au reținut ca :

-devizele finale service emise de către cei trei furnizori, respectiv de către SC A, SC D și SC E sunt identice, fiind concepute de aceeași persoană, deși la diferite perioade de timp; indiferent de autoutilitara implicată, reparațiile presupuse a fi efectuate au fost aceleași, prețurile stabilite fiind apropiate, însă, au existat situații când aceeași autoutilitară, reparată de același prestator, pentru aceleași probleme, la interval de o lună de la ultima reparație, prețul să fie aproape dublu. Toate aceste indicii, coroborate cu celelalte constatate mai sus duc la suspiciunea rezonabilă că toate cheltuielile înregistrate de către SC X pentru repararea autoutilitarelor în cauză sunt fictive, cu scopul de a se sustrage de la plata taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.

-Un aspect extrem de important îl constituie modul superficial în care sunt întocmite acele devize, respectiv calcularea prestărilor efectuate cu sau fără TVA. Faptul că aproape toate devizele emise au sumele calculate greșit, de fiecare dată clientul fiind nevoit să achite mult mai mult decât valoarea reală ridică din nou suspiciuni; Este inadmisibil să credem că s-a omis verificarea calculării exacte a TVA-ului numai la acești 3 furnizori, plătind nejustificat mai mult. Cu privire la aceste aspecte a fost încheiat procesul - verbal din care rezultă că, pentru cele 10 devize emise de către cei 3 furnizori, SC X a achitat suma în plus, numai din cauza calculării greșite a TVA.

-Facturile emise de către SC E au fost achitate de către SC X prin virament bancar, operațiunile bancare fiind regăsite și în fișa de cont aferentă clientului SC X.

-În aceeași perioadă în care E, A și D facturează reparații către X, această societate a beneficiat de reparații și de la alți furnizori;

-din declarațiile martorilor - șoferii autoutilitarelor rezultă ca defecțiunile mașinilor erau reparate de către reprezentanță; operațiuni cum este vopsitul sunt

fictive pentru toate autoutilitarele; la fel și gresat este o operațiune pe care o presta fie șoferul ce utilizează autoutilitara, fie paznicul societății X.

- un aspect ce denotă fictivitatea sunt cele 3 contracte de prestări de servicii, încheiate de societatea contestată cu prestatorii E, A și D în perioade diferite, prezintă același conținut, precum și aceleași greșeli de ortografie, puține și distincte, rezultând indubitabil că toate trei contracte au fost întocmite și emise de aceeași persoană, în susținerea aceleiași cauze; după scurta colaborare cu aceștia, respectivele autoutilitare nu se mai strică, nu mai au nevoie de reparații, piese de schimb, la fel cum nici celelalte autoutilitare deținute de către societățile inculpatului nu au avut nevoie de astfel de prestări de servicii.

-un alt aspect ce denotă fictivitatea serviciilor este acela că, atât în ziua recepției autoutilitare, cât și ulterior, conform foilor de parcurs, aceasta a efectuat curse, nefiind precizată nicio defecțiune de către deservent.

În aceste condiții, argumentele societății contestate vor fi respinse ca nefondate și neintemeiate.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății contestate potrivit căruia actul administrativ fiscal contestat ar fi nelegal pe motiv că inspectorii fiscali nu au făcut o analiză proprie a situației contabile ci s-au rezumat doar la constatările inspectorilor Garzii Financiare, în condițiile în care din analiza mai sus efectuată rezultă în mod clar că organele de inspecție fiscală au luat în considerare documentele justificative și evidența contabilă a societății contestate precum și mijloacele de probă respectiv informațiile transmise de contribuabil prin note explicative, informațiile existente în actele de control întocmite de alte organe respectiv Garda Financiară, informațiile din baza de date ANAF și urmărirea coroborării probelor au apreciat că operațiunile în cauză ar fi fictive, lucru constatat și de organele de cercetare penală și instanța de judecată.

Potrivit art.6 și art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.6

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

- art.7

“(2) Organul fiscal este îndreptatit 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.49 din același act normativ se prevede:

„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematiche, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la cheltuielile și TVA și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor și TVA pe anii 2011 și 2012.

2.Referitor la veniturile și TVA stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar veniturile impozabile și au colectat suplimentar TVA în condițiile în care s-a constatat că livrarea de autovehicule către persoane afiliate s-a efectuat sub prețul pieței iar la contestația formulată societatea contestată nu a anexat documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, Societatea X a vândut către asociații societății, două autoturisme în baza următoarelor facturi...

Având în vedere că tranzacțiile s-au efectuat între persoane afiliate, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la determinarea prețului de piață luând în considerare site-ul auto www.mobile.de.

Astfel a rezultat că autoturismele Jeep Wrangler, an de fabricație 2007 și caracteristici similare cu cele vândute de Societatea X, se tranzacționează cu prețuri cuprinse întreeuro.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor Societății X pentru a reflecta prețul de piață, utilizând metoda comparării prețurilor în relația cu persoanele afiliate; astfel au constatat că societatea nu a înregistrat în evidentele contabile venituri, calculate ca diferența între valoarea de piață a bunurilor tranzacționate și valoarea de vânzare a acestor bunuri.

Pentru veniturile neinregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, în conformitate cu prevederile art.128, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată referitor la acest capat de cerere, societatea contestată consideră nelegal prețul de piață stabilit de organele de inspecție fiscală iar potrivit prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal se impune stabilirea pretului de piață pentru tranzacții efectuate între persoane afiliate prin utilizarea metodei cea mai adecvată care în opinia sa este „metoda pretului de vânzare” .

Conform acestei metode, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să solicite oferte de preț de la persoane independente care comercializează bunuri de genul celor vândute și care să aibă în vedere starea lor tehnică reală, pentru a reflecta prețul de piață; din fișa mijlocului fix , referitor la autovehiculul cu numărul de înmatriculare , valoarea acestuia a fost amortizată total, susținând că în conformitate cu prevederile art.24 alin.(5) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 71 (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal este îndreptățită să vândă autovehiculul la orice preț.

Totodată, societatea contestată susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere starea tehnică reală a autovehiculelor ce fac obiectul tranzacțiilor cu persoanele afiliate care nu poate fi comparată cu cea a autovehiculelor tranzacționate pe pagina web www.mobile.de.

Astfel consideră că ajustarea prețului de vânzare a celor două autovehicule încalcă prevederile art. 11 alin. 2 din Codul fiscal privitoare la utilizarea ” celei mai adecvate” metode de evaluare, ceea ce a condus la stabilirea unor valori nereale și la o ajustare nelegală a bazei de impozitare, cu consecințe asupra impozitului pe profit și TVA, stabilite suplimentar .

Potrivit prevederilor art.7 , pct.21 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:[...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că între persoanele fizice și Societatea X există relație de afiliere, persoanele fizice având calitatea de asociați cu cota de participare de 50% și 50% în cadrul Societății X .

La art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2015, se prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor

furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

La pct.24 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare , dar în aplicarea art.11 din Cod, se prevede:

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate , autoritățile fiscale pot ajusta suma veniturilor și a cheltuielii oricareia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției iar la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată.

În speta , s-a constatat că vânzarea celor 2 autoturisme de către Societatea X către persoanele afiliate (asociații societății) nu reflecta prețul pieței, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață, utilizând metoda comparării prețurilor.

Potrivit pct.25 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare , dar în aplicarea art.11 din Cod, metoda comparării prețurilor presupune:

“Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piațe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.”

La pct.31 din același act normativ se prevede:

“În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

Totodată, potrivit pct.32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dar în aplicarea art.11 din Cod:

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.”*

Din prevederile legale, mai sus enunțate se reține ca metoda comparării pretului are la baza comparația pretului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente atunci când sunt vândute produse comparabile. Pentru transferul de bunuri între persoane afiliate, pretul de piață este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente în condițiile existente pe piață, comparabile din punct de vedere comercial ; pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relații cu persoane independente sau compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile.

În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile , funcțiile indeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

Atunci când se stabilește prețul de piață, în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate organele de inspecție fiscală examinează în primul rând dacă persoane independente cu un comportament adecvat ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

După cum am arătat și mai sus, în speta organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății pentru vânzarea celor 2 autoturisme Jeep Wrangler către persoanele afiliate (asociații societății) în vederea reflectării pretului de piață, folosind metoda comparării prețurilor și anume organele de inspecție fiscală au comparat prețurile convenite între persoanele afiliate cu prețurile convenite între persoane independente pentru tranzacții comparabile respectiv s-a avut în vedere prețul de piață al autoturismelor de pe site-ului auto www.mobile.de .

Din studierea site-ului auto www.mobile.de a rezultat că autoturisme , an fabricație 2007 și caracteristici similare cu cele vândute de Societatea X către persoanele afiliate se tranzacționează cu prețuri cuprinse între --- euro .

Din anexa 6 la Raportul de inspecție fiscală rezulta că autoturisme , an de fabricație 2007, au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în data de 01.06.2007 și au fost vândute în data de 30.08.2011 respectiv 31.08.2012 .Pentru autoturismul vândut în data de 30.08.2011, valoarea rămasă neamortizată a fost de .. iar autoturismul vândut în data de 31.08.2012 era amortizat complet.

Se reține că, la stabilirea pretului de piață organele de inspecție fiscală au luat în considerare prețul de piață de ...euro, practicat de persoane independente conform site-ului auto www.mobile.de, pentru autoturisme Jeep Wrangler, an fabricație 2007 și caracteristici similare cu cele vândute de Societatea X ; aplicând cursul de schimb de organele de inspecție fiscală au stabilit venit suplimentar și TVA .

Având în vedere că prețul convenit între persoanele afiliate cu privire la autoturisme Jeep Wrangler nu reflecta prețul pieței respectiv prețul practicat de persoane independente , se reține că în mod legal au procedat la ajustarea veniturilor pentru a reflecta prețul pieței și au stabilit suplimentar venituri impozabile și au colectat suplimentar TVA.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

In conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada transferului dreptului de proprietate a bunului imobil:

“(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.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare 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.”

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

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

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

Potrivit prevederilor legale enuntate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

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

Se retine ca reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare se efectueaza potrivit legii contabilitatii si reglementarilor contabile aplicabile fiecărei categorii de persoane conform prevederilor legale.

La pct.36, pct.42, pct.180, pct.252, si pct.258 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in vigoare la data transferului de proprietate a bunului imobil, se prevede:

"36.- (1) Elementele prezentate în situatiile financiare anuale se evalueaza în conformitate cu principiile contabile generale prevazute în prezenta sectiune, conform contabilitatii de angajamente. Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzactiile si evenimentele se produc

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este încasat sau platit) si sunt înregistrate în contabilitate si raportate în situatiile financiare ale perioadelor aferente.[...]

42. - Principiul independentei exercitiului. Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data încasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenta în conturile de venituri si creantele pentru care nu a fost întocmita înca factura (contul 418 "Clienti - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit înca factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectueaza pe baza documentelor care atesta livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însotire a marfii, situatii de lucrari etc.)[...]

180.- (1) În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

(2) În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.[...]

252.- (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]

258.- (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;*
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și*
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”*

Potrivit principiului independenței exercitiului trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor; se vor evidenția în conturi de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită factura respectiv în conturi de cheltuieli, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura.

De asemenea, se reține că veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza de factura sau în alte condiții prevăzute în contract care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor.

În materie de TVA în speță sunt aplicabile prevederile art. 128, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art. 128

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-art. 134

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata 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. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

-art. 134²

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

-art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

In conformitate cu prevederile art.150 din Codul fiscal :

“(1) Persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata, daca aceasta este datorata în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, cu exceptia cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) si art. 160.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar .

Se retine ca, baza impozabila a taxei pe valoarea adaugata este constituita , pentru livrari de bunuri si prestari de servicii , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

De asemenea, se reține ca, pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator și exigibilitatea taxei intervine la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar .

Avand in vedere ca in speta transferul dreptului de proprietatea al autoturismelor a intervenit la data de 30.08.2011 respectiv 31.08.2012 , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentar si TVA colectata suplimentar in anul 2011 si venituri impozabile suplimentare si TVA colectata suplimentar in anul 2012.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia prețul de piață stabilit de organele de inspectie fiscala ar fi nelegal pe motiv ca organele de inspectie fiscala nu au utilizat metoda cea mai adecvată , care în opinia sa este „metoda pretului de vanzare” nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care la art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare nu este prevazuta ca și metoda de estimare a pretului „metoda pretului de vanzare” ci numai „metoda pretului de revanzare” potrivit caruia prețul pietei se determina pe baza pretului de revanzare al produselor și serviciilor către entitati independente , diminuand cheltuielile de vanzare , alte cheltuieli ale contribuabilului și o marja de profit.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat prețului determinat prin acesta metoda.

De asemenea, societatea contestatara nu a prezentat un raport de evaluare a autovehiculelor în cauza, întocmit de un evaluator autorizat care să reflecte prețul pieței, așa cum susține acesta în contestația formulată; societatea nu a prezentat la dosarul cauzei oferte de preț de la persoane independente care comercializează bunuri de genul celor vândute iar cu privire la starea tehnică a autovehiculelor în cauza, la data vânzării, numai un expert autorizat se putea pronunța. Devizele de reparații anexate contestației formulată nu au relevanță în cauza în condițiile în care societatea contestatara nu face dovada că ulterior vânzării proprietarii bunurilor în cauza au efectuat reparațiile înscrise în aceste devize.

În ceea ce privește temeiul de drept invocat de societatea contestatara în cauza respectiv art.24 alin.(15) din Codul fiscal și pct.71⁵ din normele metodologice dat în aplicarea art.24 alin.(15) din Cod care se referă la amortizarea mijloacelor fixe nu se aplică în cazul de față.

Prin urmare argumentele prezentate în susținerea contestației de societatea contestatara sunt nedovedite cu documente și neîntemeiate, urmând a fi respinse.

În conformitate cu prevederile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației :

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

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

iar în conformitate cu prevederile art.206 din același act normativ:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

În condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la veniturile impozabile și TVA colectată, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere .

3.Referitor la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu piese auto în condițiile în care nu se justifică achiziția cu documente legal întocmite.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie 2011- iunie 2012, achiziții de piese de schimb pentru autotractoare în baza unor contracte de vânzare cumpărare încheiate cu persoane fizice străine .

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile comerciale de vânzare -cumpărare piese auto efectuate între Societatea X și persoane fizice străine care nu pot fi identificate, nu au un scop economic, nu au la bază operațiuni reale, astfel ca în temeiul prevederilor art. 11. alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare și art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, nu au luat în considerare aceste tranzacții iar în conformitate cu prevederile art.21 alin. (1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au respins la deductibilitate cheltuielile generate de achiziția și darea spre consum a acestor piese auto, înregistrate în evidența contabilă în contul 602.4 "cheltuieli cu piesele de schimb" , respectiv în contul 611 "cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" .

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că operațiunile de vânzare-cumpărare sunt reale, vânzătorii fiind identificați cu nume, domiciliu și cetățenie, conform datelor menționate în contractele de achiziție.

De asemenea, toate piesele achiziționate au fost montate pe autotractoarele și autobasculantele societății în service-ul propriu; anexează procesele-verbale de recepție aferente fiecărui contract, ce fac dovada predării, respectiv preluării pieselor ce fac obiectul contractului și a montării acestora iar în cuprinsul proceselor-verbale de recepție sunt identificate autovehiculele pe care piesele s-au montat, fiind indicate numerele de înmatriculare ale acestora.

Societatea contestată susține că procesele-verbale de recepție au semnificația de documente justificative privind recepția și montarea pieselor în conformitate cu prevederile Anexei nr. II din OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare la data înregistrării în evidențele contabile a cheltuielilor în cauză, potrivit căruia:

"(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;"

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază documente justificative

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, 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.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(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."

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative. Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa I -Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor 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.[...]

4.Documentele justificative provenite din tranzacții/operațiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziții, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.[...]

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

Pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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.

Se reține ca tranzacțiile, operațiunile de cumpărare a bunurilor de la persoane fizice se efectuează de baza de borderou de achiziții care pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării bunurilor în gestiune.

De asemenea se reține ca pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46, prevede:

"46.-(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca 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 drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se reține ca în speta este vorba de achizitii de bunuri(piese auto) efectuate de societatea contestatara de la persoane fizice intracomunitare , în baza unor contracte de vanzare cumparare .

Deși in contracte se specifica faptul ca „bunurile se livrează la timp, respectând termenele stabilite”, nu este menționat un termen de livrare al bunurilor, iar societatea nu deține procese verbale de recepție a bunurilor sau alte documente din care sa rezulte ca bunurile au intrat în gestiune.

Mai mult , fiind vorba de achizitii intracomunitare de bunuri societatea contestatara trebuie sa facă dovada transportului bunurilor din Polonia, Danemarca în Romania (CMR sau alte documente de transport, documente care au însoțit marfa de perioada transportului).

De asemenea, urmare verificarii nu s-au putut identifica autotractoarele pe care ar fi trebuit sa fie montate piesele auto achizitionate conform contractelor mai sus enumerate, iar societatea nu deține spatii si personal specializat în efectuarea unor asemenea reparații iar societatea nu a făcut dovada încheierii de contracte de prestări servicii cu alte societăți specializate in realizarea unor astfel de reparații.

Se reține totodata ca piesele înscrise in contracte sunt denumite doar generic, fără a fi menționat un cod de identificare specific pieselor auto, pentru a putea fi identificate si autotractoarele pe care ar fi putut fi montate aceste piese. In cazul contractului din luna iunie 2012 nu sunt specificate bunurile achiziționate, facandu-se referire la o anexa care nu este atașata contractului.

Se reține ca, deși in contractele încheiate se specifica faptul ca plata se efectueaza in numerar, in evidenta contabila aceste plati nu sunt evidențiate în contul 5311„Casa”, acestea fiind înregistrate in contul 542 "Avansuri de trezorerie".

Pentru aceste plăți societatea contestatara nu întocmește „dispoziție de plata către casierie”, asa cum se prevede in Ordinul nr. 3512/2008 privind „Documentele financiar contabile” mai sus enuntat.

Urmare analizarii fisei contului 542 "Avansuri de trezorerie" s-a constatat ca in perioada noiembrie 2010 - septembrie 2011, asociatii Societății X retrag atat din conturile societății cat si din casieria acesteia suma fara ca aceste retrageri sa fie justificate prin efectuarea unor cheltuieli de achiziții ; începând cu luna octombrie 2011 asociații societății contestatare restituie o parte din sumele retrase prin depunerea de numerar in casieria societății, respectiv in conturile bancare ale societății, iar o alta parte respectiv suma de este justificata ca si plata a pieselor auto înscrise in contractele încheiate cu persoane fizice străine in anul 2011;

In ceea ce privește contractul .. plata acestuia s-a realizat inițial din creditare societate de către asociați, fiind înregistrata in contul 455.1 "Asociați conturi curente". Pana în luna noiembrie 2013 aceasta suma a fost restituita asociaților, soldul contului 4551 "Asociați conturi curente" la data de 30.11.2013 fiind 0 lei, drept pentru care plata s-a realizat din disponibilitățile bănești ale societății.

Având în vedere ca asociații societății au retras nejustificat din casieria societății si conturile acesteia disponibilități mari de bani pe o perioada îndelungata, respectiv noiembrie 2010 - septembrie 2011 iar o parte din aceste retrageri sunt justificate ulterior prin plata unor contracte de achiziție piese auto de la persoane fizice străine în baza unor contracte de vanzare- cumparare în care sunt mentionate doar numele persoanelor fizice , orașul și țara iar piesele de schimb sunt mentionate doar generic, fără să se faca dovada ca bunurile inscrise în contracte au fost transportate în Romania și au intrat în gestiunea societății și au fost destinate mijloacelor auto detinute de societate , se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzacțiile comerciale de vanzare - cumparare piese auto efectuate între Societatea X si persoane fizice străine care nu pot fi identificate, nu au un scop economic, nu au la baza operatiuni reale.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste tranzacții au fost efectuate cu scopul de a "masca" retragerile nejustificate de disponibilități bănești din conturile bancare si casieria societății de către asociatii/administratorii acesteia, prin intermediul unor persoane fizice care nu au putut fi identificate, respectiv nu s-a putut dovedi ca au detinut bunurile tranzacționate iar documentele prezentate au fost întocmite pentru a da o tenta de realitate si legalitate acestor operațiuni.

În aceste condiții, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în cauza în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate de societate în contul 602.4"cheltuieli cu piese de schimb" și contul 611 „Cheltuieli cu intretinere și reparatii” fără a avea la baza documente justificative și fără a face dovada realitatii operatiunilor.

Afirmatia societății contestatare potrivit careia achizițiile în cauza ar fi reale iar piesele achizitionate au fost montate pe autotractoarele și autobasculantele societății în service-ul propriu nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu deținea spatii si personal specializat în efectuarea unor asemenea reparatii iar piesele auto inscrise în contractele de vanzare cumparare prezentate nu au putut fi identificate ca fiind montate pe autotractoarele detinute de societate.

De asemenea, societatea contestatara nu a făcut dovada ca piesele în cauza ar fi fost montate de terte persoane.

Referitor la procesele verbale de recepție aferente fiecărui contract, la care societatea face referire în contestația formulată, au fost întocmite de reprezentanții societății, fiind semnate de președinte (asociat și administrator al S.C. X.), membru (asociat și administrator al S.C. X) și membru (angajat al S.C. X.).

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală, menționează că aceste procese verbale de recepție nu au fost puse la dispoziția organului de control în timpul controlului, iar în punctul de vedere înregistrat la organul fiscal nu s-a făcut referire la acestea și nici nu au fost anexate.

În condițiile în care societatea contestată nu face dovada realității operațiunii, argumentele prezentate în susținerea contestației vor fi respinse ca fiind nejustificate și neîntemeiate.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că nu pot fi înregistrate în contabilitate, cheltuieli în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată iar documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul în care se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea iar societatea contestată, la contestația formulată nu a prezentat dovezi din care să rezulte realitatea operațiunii astfel că, în speță se va respinge ca neîntemeiată contestația formală de Societatea X cu privire la cheltuielile cu piesele de schimb achiziționate de la persoane fizice străine.

4.Referitor la cheltuielile și TVA, respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor în și a TVA, înregistrate în evidența contabilă a societății în condițiile în care nu se face dovada necesității achiziției în scopul realizării de venituri impozabile iar la contestația formulată nu au fost anexate documente suplimentare din care să rezulte o altă situația fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscale.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X în calitate de client, încheie cu Societatea R, în calitate de "beneficiar" contractul de închiriere al cărui obiect îl constituie „închirierea a două camere pentru anul 2013 puse la dispoziția clientului pentru șoferi”. Valoarea contractului este de ...

În baza contractului, Societatea R emite către societatea contestată, factura

În timpul controlului, societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte perioadele și persoanele care au fost cazate în spațiul închiriat, calitatea persoanelor respective în cadrul societății X și scopul cazării acestora în spațiul închiriat.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 22 din H.G, 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile pe anul 2013.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă achiziției în cauză, în conformitate cu prevederile art.145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

În contestatia formulata, referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca necesitatea contractării serviciilor de închiriere este evidentă, în condițiile în care societatea a avut lucrări contractate în zona barajul în care se află situat imobilul și era mai economic și eficient să cazeze șoferii, decât să le asigurăm transferul la locul de muncă în fiecare zi.

Astfel considera ca cheltuielile cu cazarea salariaților care desfășurau activități specifice obiectului de activitate ale societății, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, în sensul prevăzut de dispozițiile art. 21 alin. 1 lit. e) din Codul fiscal.

Totodata sustine ca nicio prevedere legală de ordin contabil sau fiscal, nu obliga la întocmirea de înscrisuri din care să rezulte numele șoferilor sau a altor angajați, ce desfășoară activitati în beneficiul societății la șantierele din zonă, motiv pentru care apreciaza că majorarea bazei de impozitare cu suma aferentă contractului de închiriere este nefondată.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

-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.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.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Cu privire la înregistrarea în evidentele contabile a operațiunilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.27, pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“12. 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.[...]

27. *Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:*

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate pentru salariați și administratori precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora stabilite prin norme.

În materie de TVA în speta sunt aplicabile prevederile art.145 și art.146 din același act normativ, și anume:

-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

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

-pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale incidente speței se reține ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține ca legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă, condițiile de exercitare a acestuia.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu chiria și TVA în baza facturii emisa de Societatea R în baza contractului de închiriere .

Contractul de închiriere nr. 079/22.02.2013 încheiat între Societatea X în calitate de client și Societatea R în calitate de beneficiar are ca obiect:

„Inchirierea a doua camere pentru anul 2013 puse la dispoziția clientului pentru șoferi. Camerele sunt puse la dispoziția clientului permanent chiar dacă nu tot timpul sunt ocupate 100%. [...]

Valoarea contractului este de ... fara TVA.”

Se reține ca în timpul controlului, societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte perioadele și persoanele care au fost cazate în spațiul închiriat , calitatea persoanelor respective în cadrul societății X și scopul cazarii acestora în spațiul închiriat.

La contestatia formulata , societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte ca salariatii care au fost cazati în apartamentul închiriat , precum și perioadele în care aceștia au fost cazati în vederea stabilirii dacă cheltuielile cu chiria au fost efectuate pentru salariatii proprii, în scopul realizării de venituri impozabile.

Argumentul societății contestatara potrivit caruia necesitatea contractării serviciilor de închiriere este evidentă, în condițiile în care societatea a avut lucrări contractate în zona barajului în care se află situat imobilul și era mai economic și eficient să cazeze șoferii, decât să le asigure transferul la locul de muncă în fiecare zi, nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în condițiile în care în timpul controlului societatea a justificat consumul de combustibil pentru cursele zilnice efectuate de soferi de la garaj la locul de prestare al serviciilor ; s-a constatat ca societatea nu plătește soferilor detasati indemnizatii pentru detasare, delegare în acesta localitate.

Mai mult, argumentele societății contestatara fără a fi însoțite de dovezi obiective nu au relevanta în speta în condițiile în care potrivit legii cheltuielile sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice.

De asemenea, TVA este deductibila dacă serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În conformitate cu prevederile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestatiei :

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

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

iar în conformitate cu prevederile art.206 și art.213 din același act normativ:

-art.206

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.213

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, contribuabilii au sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărei cereri adresate organului fiscal iar la contestația formulată acesta avea posibilitatea de a depune probe noi în susținerea contestației.

În condițiile în care la dosarul contestației nu au fost prezentate dovezi din care să rezulte că apartamentul închiriat a fost destinat realizării de venituri impozabile, în speță se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor și TVA și se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

5. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă și declararea unei pierderi fiscale constatată ca nejustificată de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra pierderii fiscale din anii precedenți, constatată ca nejustificată la calculul profitului impozabil pe anul 2010 de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente și argumente suplimentare din care să rezulte o altă stare fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat.**

În fapt, pe perioada 2005 -2013, evoluția cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar, conform bilanțurilor contabile anuale depuse și înregistrate la organul fiscal, se prezintă astfel...

Se reține că organele de inspecție fiscală au analizat modul de determinare și declarare a profitului impozabil evidențiat de către societatea în registrului de evidență fiscală și declarat prin declarațiile anuale privind impozitul pe profit, depuse și înregistrate la organul fiscal teritorial și au constatat că:

- în anul 2010 societatea declară prin declarația 101 aferentă trimestrului III o pierdere fiscală de recuperat din perioada precedentă în condițiile în care societatea verificată declară prin declarația 101 aferentă anului 2009 o pierdere fiscală mai mică;

- conform registrului de evidență fiscală, diferența reprezintă „pierdere fiscală din anul 2008 (provine din contul 117.1 - amortizare mijloace fixe necuprinsă în anul 2008)”, pierdere evidențiată doar la calculul profitului impozabil aferent trim. IV 2009.

- în registrul de evidență fiscală pentru anul 2008 societatea calculează profit impozabil iar pentru trimestrul I 2009, trimestrul II 2009, trimestrul III 2009 societatea nu înregistrează pierdere de recuperat din anii precedenți;

- inițial societatea depune declarația 101 aferentă anului 2008 prin care declară un profit impozabil (identice cu cel calculat în registrul de evidență fiscală), datele declarate fiind în concordanță cu cele înscrise în bilanțul contabil depus la organul fiscal. În iulie 2009 societatea contestată depune declarația 101 rectificativă aferentă anului 2008, prin care declară o pierdere fiscală, pierdere fiscală care nu este însă recuperată prin declarația 101 aferentă anului 2009, întrucât la rândul 38 „pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți” societatea înscrie suma de 0 lei;

- până la data stabilită pentru discuția finală referitoare la constatările fiscale rezultate în urma controlului și la înmânarea proiectului de raport de inspecție fiscală, societatea nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală situații și justificări din care să rezulte modul de calcul al pierderii fiscale de recuperat, înregistrată și declarată

în declarația 101 aferenta trimestrul III 2010, pierdere pe care societatea o recuperează și în perioadele fiscale următoare:

-în martie 2015, societatea contestatara depune la organul fiscal punctul de vedere, în care referitor la „înregistrarea în evidența contabilă și declararea unei pierderi fiscale nejustificate precizează ca:

„cheltuiala privind amortizarea imobilizărilor pentru anul 2008 este de ... lei iar conform situației centralizate prezentată în bilanț depus pentru anul 2008, societatea a înregistrat o cheltuiala cu amortizarea în suma de ... lei, rezultând o diferență favorabilă anuală în suma de ... lei pe care societatea o considera ca și cheltuiala deductibilă justificată. Astfel societatea solicită ca din suma de... considerată de către organele de control pierdere fiscală recuperată nejustificat, să se scadă suma de... lei, reprezentând o parte din cheltuiala cu amortizarea aferentă anului 2008, nededusă de societate la calculul profitului impozabil aferent anului 2008.

Având în vedere argumentele invocate de societate în punctul de vedere exprimat și analizând documentele depuse în susținerea acestuia, organul de control a solicitat transmiterea registrului imobilizărilor la data de 31.12.2009 .

Ținând cont de rationamentul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2008 , organul de control a procedat la calculul cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2009, rezultând cheltuieli deductibile cu amortizarea .

În urma verificării datelor înscrise în bilanțul contabil depus pentru anul 2009-formularul F20 a rezultat faptul că la rândul 19 „Cheltuieli (ct. 6811+6813)” este înscrisă suma de...(cheltuieli cu amortizarea). Astfel rezultă o diferență de ... , suma în care organul de inspecție fiscală apreciază că se regăsește și suma de ... reprezentând o parte din cheltuiala cu amortizarea aferentă anului 2008, nededusă de societate la calculul profitului impozabil aferent anului 2008. Urmare celor descrise mai sus organul de inspecție fiscală a constatat că argumentele invocate de societate nu pot fi luate în considerare.

În contestația formulată, societatea contestatara prezintă în susținere aceleași argumente ca și în punctul de vedere la organul de inspecție fiscală cu ocazia discuției finale, fără a prezenta documente suplimentare în susținerea cauzei.

Cu privire la recuperarea pierderii fiscale, la art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe această perioadă , se prevede:

“(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

iar la pct.73 si pct.74 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.26 din Cod ,se prevede :

“73. Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

74. Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca pierderea fiscala anuala , realizata incepand cu anul 2009, stabilita prin declaratia de impozit pe profit se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmasorii 7 ani consecutivi.

De asemenea se retine ca recuperarea pierderilor fiscale se face in ordinea inregistrarii , la fiecare termen de plata a impozitului pe profit .

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, în iulie 2009 societatea X depune declarația 101 rectificativa aferenta anului 2008, prin care declara o pierdere fiscala, pierdere fiscala care nu este recuperata prin declarația 101 aferenta anului 2009; la rândul 38 „pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți” din declarație societatea înscrie suma de 0 lei și pierdere fiscala pe anul 2009 .

Totodata, s-a constatat ca în registrul de evidenta fiscala pentru anul 2008 societatea calculează profit impozabil iar pentru trimestrul I 2009, trimestrul II 2009, trimestrul III 2009 societatea nu înregistrează pierdere de recuperat din anii precedenți;

Însă, trimestrul III 2010 societatea declara prin declarația 101 o pierdere fiscala de recuperat din perioada precedenta , in condițiile in care societatea contestatara declara prin declarația 101 aferenta anului 2009 o pierdere fiscala ; din registrului de evidenta fiscala rezulta ca diferența reprezintă „pierdere fiscala din anul 2008.

Se reține ca, organele de inspectie fiscala, ținand cont de rationamentul de calcul al cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2008 , au procedat la calculul cheltuielilor cu amortizarea aferente anului 2009, și au stabilit cheltuieli deductibile cu amortizarea .

Având în vedere ca în bilanțul contabil depus pentru anul 2009- formularul F20 la rândul 19 „Cheltuieli (ct. 6811+6813)” este înscrisa suma de ... (cheltuieli cu amortizarea),organele de inspectie fiscala au apreciat ca în diferența de .. se regăsește si suma ... care reprezenta o parte din cheltuiala cu amortizarea aferenta anului 2008, nededusa de societate la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, așa cum sustine societatea contestatara în punctul de vedere prezentat cu ocazia discutiei finale și în contestatia formulata.

La dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat o situație privind calculul amortizarii pe anul 2008, anul 2009 din care sa rezulte diferența favorabila anuala în suma de ..., care nu a fost cuprinsă în diferența de ... pe anul 2010, așa cum au apreciat organele de inspectie fiscala.

Luând în considerare faptul ca organele de inspectie fiscala au analizat prin actul administrativ fiscal contestat, documentele prezentate de societate și punctul de vedere referitor la inregistrarea pierderii fiscale, înregistrat la organul fiscal , cu ocazia discutiei finale iar la contestatia formulata nu au fost prezentate documente și

argumente suplimentare din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti

După cum s-a arătat și mai sus, în conformitate cu prevederile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestatiei , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.

În consecința , având în vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la diminuarea pierderii fiscale din anii precedenti, nejustificata cu documente.

6.Referitor la cheltuielile cu amortizarea respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate de societate în contul 214”Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” în condițiile în care societatea nu a prezentat documente pe motiv ca arhiva societății a fost distrusa cu ocazia unui incendiu.**

În fapt, urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.01.2011, societatea a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea prin articolul contabil:

214”Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” =231”Imobilizari corporale în curs de executie” cu explicatia „Cheltuieli sediu firma”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, incepand cu luna februarie 2011, societatea a înregistrat lunar in evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea pe o perioada de 12 luni calendaristice fara a deține documente justificative pentru bunurile înregistrate in contul 214 „Mobilier, aparatura birotica, echipamente de proiectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale” motivul fiind ca in luna ianuarie 2011, arhiva societății a fost distrusa in urma unui incendiu.

In conformitate cu prevederile pct. 41 pana la pct, 49 din aneaza 1 la OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile coroborat cu art. 26 din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilității, republicata, societatea avea obligația reconstituirii documetelor distruse in termen de maxim 90 zile.

Având in vedere faptul ca bunurile înregistrate în contul 214, pentru care societatea a calculat amortizare nu au putut fi identificate, cat si faptul ca societatea nu a prezentat duplicatele documentelor justificative în baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 44 din H.G. 44/2004 cu modificările si compeltarile ulterioare.

Cu privire la acest capăt de cerere, societatea contestatara sustine ca la data de 17.01.2011, în incinta sediului social a izbucnit un incendiu iar urmare incendiului s-au distrus bunurile aflate în interiorul biroului, respectiv trei birouri, trei calculatoare, scaune, xerox, imprimanta, materiale de birotică, tavanul; potrivit procesului-verbal de intervenție este că s-a distrus acoperișul și aproximativ 80% din clădire și bunuri materiale.

Totodata, societatea contetatară sustine ca urmare incendiului a fost distrusa mare parte din arhiva societății astfel ca, urmare acestei situații nu a fost în măsură să prezinte inspectorilor fiscali documente justificative de proveniența și existența bunurilor aflate în incinta sediului social și distruse ca urmare incendiului; sustine ca nu a fost posibila reconstituirea contabilitatii decât în foarte mica măsura ,deoarece multe bunuri au fost achiziționate din străinătate, astfel încât este imposibil să identifice furnizorii iar pentru mare parte din bunurile achiziționate din România nu se cunoaște denumirile furnizorilor.

În drept, la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca cheltuielile aferente achizitionarii mijloacelor fixe amotizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii .

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii: este detinut si utilizat in productia, livrarea de bunuri prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative, are o valoare mai mare decat limita stabilita prin Hotararea Guvernului, la data intrarii in patrimoniul contribuabilului, are o durata mai mare de utilizare de un an.

Totodata, se retine ca amortizarea fiscala se calculeaza incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

La data de 31.01.2011, societatea a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu amortizarea , prin articolul contabil:

214 „Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” =231”Imobilizari corporale în curs de executie” cu explicatia „Cheltuieli sediu firma”.

În Registrul imobilizarilor la 31.01.2011 figureaza ca inregistrate în contul 214 ”Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” cheltuieli cu sediul firmei , data intrarii 01.01.2011, fără a fi menționat numărul documentului în baza caruia au fost inregistrate, fără a fi enumerate mijloacele fixe care intra în componenta sumei ..., data intrarii în gestiune precum și valoarea de intrare a fiecarui mijloc fix.

Legiuitorul definește mijlocul fix amortizabil ca fiind orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii: este detinut si utilizat in productie, livrarea de bunuri prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau in scopuri administrative, are o valoare mai mare decat limita stabilita prin Hotararea Guvernului, la data intrarii in patrimoniul contribuabilului, are o durata mai mare de utilizare de un an.

Potrivit H.G. nr.105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe , valoarea minima de intrare a mijloacelor fixe stabilita in conditiile art.3 alin.(2) lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale , este de 1.800 lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca “ cheltuielile cu sediul firmei” inregistrate în contul 214 ”Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” au fost amortizate pe perioada de 1 an , începând cu luna februarie 2011, cheltuieli cu amortizarea lunare fiind in valoare de ...

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in timpul controlului sau la contestatia formulata societatea contestata nu a prezentat documente de achizitie a mijloacelor fixe din care sa rezulte mijloacele fixe intrate in patrimoniul societatii si care compun suma inregistrata cu titlu de “cheltuieli cu sediul firmei”, daca bunuri in cauza indeplinesc conditiile pentru a fi calificate ca mijloace fixe conform definitiei mai sus enuntata, data achizitiei mijloacelor fixe; din Registrul imobilizarilor rezulta ca suma... a fost inregistrata in data de 01.01.2011.

În timpul controlului si la contestatia formulata societatea contestatara prezinta Procesul verbal de intervenție și sustine ca arhiva societatii precum bunurile aflate în interiorul biroului, respectiv trei birouri, trei calculatoare, scaune, xerox, imprimanta, materiale de birotică, tavanul, 80% din acoperiș, au fost distruse urmare incendiului; de asemenea sustine ca nu a fost posibila reconstituirea contabilitatii decât în foarte mica măsura ,deoarece multe bunuri au fost achiziționate din străinătate, astfel încât este imposibil să identifice furnizorii iar pentru mare parte din bunurile achiziționate din România nu se cunoaște denumirile furnizorilor .

Argumentul societății contestare nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

În conditiile în care in Registrul imobilizarilor la 31.01.2011 figureaza ca inregistrate în contul 214 ”Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” cheltuieli cu sediul firmei în valoare de ..., data intrarii fiind 01.01.2011, iar în data de 17.01.2011 s-a produs incendiul iar bunurile aflate în interiorul biroului, respectiv trei birouri, trei calculatoare, scaune, xerox, imprimanta, materiale de birotică au fost distruse, acestea nu mai puteau fi date în folosinta începând cu data de 01.02.2011 și supuse amortizarii.

Din Registrul imobilizarilor la 31.01.2011, existent în copie la dosarul cauzei, nu rezulta ce mijloace fixe compun suma ... înregistrată cu titlu de „Cheltuieli cu sediul firmei”, nu este înscris numărul documentului cu care au intrat în gestiune mijloacele fixe, valoare fiecarui mijloc fix.

În conformitate cu prevederile art.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata :

„(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la [art. 1](#). În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, 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.”

De asemenea, la art.6 și art.12 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede :

-art.6

(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.[...]

-art.12

“(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.”

Se retine astfel ca, in Registrul imobilizarilor, societatea contestatara avea obligatia de a inregistra in detaliu fiecare mijloc fix care intra in componenta sumei de

In conformitate cu prevederile Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa I -Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor 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).”

Cu privire la mijloace fixe, in Ordinului nr.3512/2008 se prevede obligativitatea întocmirii fisei mijlocului fix, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de același fel și de aceeași valoare, care au aceeași cote de amortizare și sunt puse în funcțiune în aceeași luna precum și registrul numerelor de inventar , document prin

care se atribuie numere de inventar mijloacelor fixe existente în unitate, în vederea identificării lor.

Totodata, în Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Anexa I -Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, se prevede obligativitatea reconstituirii documentelor distruse și anume:

41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

42. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;*
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;*
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.*

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;*
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;*
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și*
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.*

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

43. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;

- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;

- o copie a documentului reconstituit.

45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau

- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

48. Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea documentelor respective.

Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, și se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de reconstituire.

49. Conducătorii unităților vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării și evidenței curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea și evidența responsabililor de păstrarea acestora, evidența tuturor

reconstituirilor de documente, precum și pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.”

Din prevederile legale enunțate rezulta obligația persoanelor care constata distrugerea documentelor justificative sau contabile ,sa aduca la cunostinta conducatorului unitatii acest lucru, in scris, in termen de 24 ore de la constatare.

In termen de 3 zile de la primirea comunicarii conducatorul unitatii trebuie sa incheie un proces verbal care sa cuprinda datele de identificare a documentului disparut , numele si prenumele persoanei responsabile cu pastrarea documentului, data si imprejurarile in care s-a constatat lipsa documentului.

Se retine ca reconstituirea documentelor se face pe baza unui dosar de reconstituire intocmit separat pentru fiecare caz iar dosarul trebuie sa contina sesizarea scrisa a persoanei care a constatat disparitia documentului, procesul verbal de constatare a pierderii , sustragerii sau distrugerii , dispozitia scrisa a conducatorului unitatii pentru reconstituirea documentului , o copie a documentului reconstituit.

Documentul reconstituit va purta in mod obligatoriu si vizibil mentiunea “DUPLICAT” cu specificarea numarului si datei dispozitiei pe baza careia s-a facut reconstituirea iar documentul reconstituit conform normelor metodologice , constituie baza legala pentru efectuarea inregistrarilor in contabilitate.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate inregistrarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale intocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.”

In timpul controlului sau la contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat dosarul de reconstituire a documentelor distruse urmare incendiului respectiv sesizarea scrisa a persoanei care a constatat disparitia documentului, procesul verbal de constatare a pierderii , sustragerii sau distrugerii , dispozitia scrisa a conducatorului unitatii pentru reconstituirea documentului , o copie a documentului reconstituit.

Mai mult, societatea contestatara avea obligatia inventarierii patrimoniului deci si a mijloacelor fixe, cel puțin o data in cursul exercitiului financiar, in conformitate cu prevederile art.7 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

La contestatia formulata, societatea contestatara nu a prezentat lista de inventariere a mijloacelor fixe puse in functiune in luna februarie 2011, supuse amortizarii si care sunt inregistrate in contul 214 "Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” .

Prin urmare, argumentele societății contestatara , nedovedite cu documente nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei , acestea urmând a fi respinse.

În conditiile în care societatea contestatara nu a prezentat documente privind achizia mijloacelor fixe supuse amortizarii (originale sau duplicat) care compun suma de ... înregistrată în contul 214 "Mobilier , aparatura birotica, echipamente de protecția a valorilor umane și materiale și alte active corporale” cu titlu de „Cheltuieli sediu firma” și mai mult nu a făcut dovada inventarierii mijloacelor fixe supuse amortizarii pe perioada februarie 2011-ianuarie 2012, care ar fi trebuit să se afle în patrimoniul societății la sfârșitul anului 2011 iar în conformitate cu prevederile art.65 din O.G.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala în vigoare la data depunerii contestatiei , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal, în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea înregistrate în contabilitate pe perioada februarie 2011-ianuarie 2012.

În consecinta , având în vedere prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la cheltuielile cu amortizarea înregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative.

7.Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de bunuri care nu este destinata realizarii de operatiuni taxabile.

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2013 , societatea X achiziționează de la Societatea M, gard protecție, in baza următoarelor facturi...

Facturile menționate mai sus au fost achitate prin compensare cu valoarea prestărilor de servicii, transport marfa efectuate de Societatea X pentru Societatea M.

Bunurile achizitionate au fost înregistrate in evidenta contabila a societății in contul 371 „Mărfuri”, figurând la data de 31.12.2014 in soldul acestui cont; în baza facturilor, societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Organele de inspectie fiscala, urmare verificarii efectuate au constatat ca marfurile achizitionate nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, avand in vedere perioada lunga de timp scursa de la efectuarea acestor achiziții pana la data controlului, precum si faptul ca Societatea X nu a întreprins demersuri în vederea valorificării acestora. De asemenea gardul de protecție achiziționat nu putea fi utilizat de societate in scopuri proprii, întrucât nu deține active imobilizate unde ar putea fi montat.

Astfel ca, in conformitate, cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA .

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatara sustine ca achiziția (improriu spus achiziție) de gard de sârmă de la SC M în anul 2013 s-a efectuat în vederea recupararii sumelor de bani de la acesta societate; s-au achizitionat panouri de gard plastifiat si vopsit cu setul complet de montaj, la prețul real de piața asa cum rezulta si din oferta de preț obtinuta pentru repere similar de la societate de profil pe care o anexeaza contestatiei. Reperul plasă de sârmă este înscris în contul mărfuri, cont ce presupune că gardul de sârmă este achiziționat spre valorificare, urmărindu-se a fi valorificat și nu este stocat spre consum.

In speta sunt aplicabile prevederile art.127, art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.127

"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

-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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale, condițiile și formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevăzute la art.145 - 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În speta, analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea X a achiziționat de la Societatea M, gard protecție de la Societatea M.

În baza facturilor emise de Societatea M, societatea contestată a înregistrat achiziția în contul 371"Marfuri" și de asemenea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Se reține că , societatea contestată are ca obiect de activitate „Transporturi rutiere de marfuri” cod CAEN 4941.

De asemenea, se reține că achiziția de gard de protecție s-a efectuat în vederea recuperării unor sume de bani de la Societatea M iar societatea contestată susține că bunurile urmează a fi comercializate .

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Având în vedere ca bunurile achiziționate nu au fost valorificate până la data controlului s-a constatat ca marfurile achiziționate nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. De asemenea gardul de protecție achiziționat nu putea fi utilizat de societate în scopuri proprii, întrucât nu deține active imobilizate unde ar putea fi montat.

La contestația formulată nu au fost anexate documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală iar argumentele prezentate de societatea contestată fără a fi însoțite de dovezi obiective nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările 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.

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

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate în susținere și de contestație, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.**

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea **sa fie destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile, iar în cauza în speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

Având în vedere că, la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală se reține că TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de M și pentru care nu s-a putut stabili utilitatea bunurilor achiziționate respectiv dacă bunurile au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile , nu este deductibilă fiscal.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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."

În consecința, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la TVA .

8.În ceea ce privește impozitul pe profit, stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală , pe perioada 01.01.2010-30.06.2014, menționăm:

Se reține că potrivit registrului de evidență fiscală și declarațiilor anuale privind impozitul pe profit depuse și înregistrate la organul fiscal teritorial, societatea contestată a declarat:

- pentru trim.III 2010 pierdere fiscală ;
- pentru trim. IV 2010 pierdere fiscală ;
- pentru anul fiscal 2011 profit impozabil ;
- pentru anul fiscal 2012 profit impozabil ;
- pentru anul fiscal 2013 profit impozabil .

Urmare stabilirii de venituri impozabile suplimentare precum și cheltuielilor nedeductibile fiscal, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea profitului impozabil ,în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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."

Astfel se reține că pe anul 2010, s-a recalculat profitul impozabil urmare diminuării pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de .. înregistrată în evidențele contabile și s-a stabilit profit impozabil suplimentar în valoare de ... și impozit pe profit suplimentar în valoare de ... lei.

Pe anul 2011, urmare recalculării profitului impozabil s-a stabilit profit impozabil urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor și stabilirii de venituri suplimentare iar impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată este în sumă de ...

Pe anul 2012, urmare recalculării profitului impozabil s-a stabilit profit impozabil urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor și stabilirii de venituri suplimentare ... iar impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată a fost în valoare de

Prin prezenta decizie, urmare soluționării contestației formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere , se reține că organul de soluționare a contestației a respins la deductibilitate cheltuielile cu întreținerea și reparațiile auto , cheltuielile cu

achiziția de pise auto de la persoane fizice , suma înregistrată în evidențele contabile în anul 2010 și nejustificata cu documente, cheltuielile cu amortizarea , precum și contestatia cu privire la venituri suplimentare aferente anului 2011 și veniturile suplimentare aferente anului 2012; organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia și cu privire la cheltuielile cu chiria inregistrata în evidențele contabile în anul 2013.

În aceste condiții, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anii 2010, 2011 și 2012 și au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata .

În consecinta, având în vedere prevederile legale aplicabile spetei, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul ca argumentele societății contestatare nu au fost de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificările si completările ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificările si completările ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala .

9. Referitor la dobânzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin actul dministrativ fiscal, contestate de societate , **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este dacă societatea X datorează bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat în conditiile în care s-a respins ca neintemeiata contestatia referitoare la debit.**

În fapt, pentru neplata la scadenta a impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de inspectie fiscala, au calculat pe perioada 23.02.2011-25.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) , art. 120, alin. (1) in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pe perioada 24.05.2011-25.03.2015, asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de intarziere în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

În drept, la art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(3) Dobânzile si penalitatile de întârziere se fac venit la bugetul caruia îi apartine creanta principala.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 23.02.2011-28.02.2014

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

-pe perioada 01.03.2014-25.03.2015

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

-art.120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

-pe perioada 24.05.2011-30.06.2013

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse."

-pe perioada 01.07.2013-25.03.2015

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

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere. Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv; plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza și cu penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

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

In speta, se retine ca dobanzile au fost calculate pe perioada 23.02.2011-25.03.2015 iar penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 24.05.2011-25.03.2015, asupra debitului reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de plata.

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, potrivit cărora dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debit, potrivit principului de drept "accesorium sequitur principale" se va respinge contestatia formulata de societatea contestatara ca fiind neintemeiata și cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente debitului , stabilit de plata, neachitat la termenul de scadenta.

10. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de societate, mentionam:

Urmare constatarilor mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, TVA , care se compune din:

- TVA nedeductibila fiscal aferentă achizitiei de servicii și piese auto de la societatile E, A, D;

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar urmare determinarii pretului de piața pentru tranzactiile efectuate intre persoane afiliate;

-TVA nedeductibila aferenta unor achiziții care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile (inchiriere apartament);

-TVA nedeductibila aferenta unor achiziții care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile(gard de protecția).

Prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a analizat contestatia formulata de Societatea X pentru fiecare capăt de cerere în parte și a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA mentinand ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere .

Potrivit art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

iar potrivit prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse

prin actul administrativ fiscal atacat;"

11.Referitor la dobânzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal, contestate de societate , **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este dacă societatea X datorează bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat în conditiile în care s-a respins ca neintemeiata contestatia referitoare la debit.**

În fapt, asupra TVA stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere , organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 28.06.2011-25.03.2015, dobânzi , în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1), in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar , organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.09.2011-25.03.2015, penalitati de intarziere , în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Potrivit dispozitiilor art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, mai sus enuntate se reține ca pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv; plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza și cu penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

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

In speta, se retine ca dobanzile au fost calculate pe perioada 28.06.2011-25.03.2015 iar penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 26.09.2011-25.03.2015, asupra debitului reprezentand TVA , stabilit suplimentar de plata.

Prin prezenta decizie, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , s-a respins contestatia ca neintemeiata .

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, potrivit cărora dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debit , potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia formulata de societatea contestatara ca fiind neintemeiata și cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente debitului, stabilit de plata, neachitat la termenul de scadenta.

12.Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestat de societate, **Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita să se pronunte daca Societatea X datorează bugetului de stat impozitul pe dividende stabilit de plata prin actul administrativ fiscal contestat în conditiile în care nu se face dovada ca**

sumele ridicate din casieria societății de asociații acesteia au fost utilizate pentru desfășurarea activității societății.

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în perioada octombrie 2011-iunie 2012, Societatea X achiziționează piese de schimb pentru autotractoare în baza unor contracte de vânzare -cumpărare de la persoane fizice .

Deși în contractele încheiate în anul 2011, se specifică faptul că plata se efectuează în numerar, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste plăți nu au fost înregistrate în contul 5311"Casa în lei" ci au fost înregistrate în contul 542"Avansuri de trezorerie" .Pentru aceste plăți societatea nu întocmește „dispoziție de plată către casierie” așa cum se prevede în Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Analizând fișa contului 542"Avansuri de trezorerie" organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2010-septembrie 2011, asociații societății retrag atât din conturile societății cât și din casieria acesteia , suma ... fără ca aceste retrageri să fie justificate prin efectuarea unor cheltuieli de achiziții ; începând cu luna octombrie 2011 asociații societății contestă restituirea o parte din sumele retrase, prin depunerea de numerar în casieria societății, respectiv în conturile bancare ale societății, iar o altă parte respectiv suma de...este justificată ca și plata a pieselor auto înscrise în contractele încheiate cu persoane fizice străine în anul 2011;

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că plata bunurilor care fac obiectul contractului s-a realizat inițial din creditare societate de către asociații, fiind înregistrată în contul 455.1 "Asociații conturi curente". Până în luna noiembrie 2013 aceasta sumă a fost restituită asociațiilor, soldul contului 4551 "Asociații conturi curente" la data de 30.11.2013 fiind 0 lei, drept pentru care plata s-a realizat din disponibilitățile bănești ale societății.

După cum s-a arătat și la pct.III, 3 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au concluzionat că tranzacțiile efectuate cu persoanele fizice străine au fost efectuate cu scopul de a "masca" retragerile nejustificate de disponibilități bănești din conturile bancare și casieria societății de către asociații/administratorii acesteia, prin intermediul unor persoane fizice care nu au putut fi identificate, respectiv nu s-a putut dovedi că au deținut bunurile tranzacționale iar documentele prezentate au fost întocmite pentru a da o tentă de realitate și legalitate acestor operațiuni.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au asimilat suma reprezentând plăți fictive de piese auto și însușită de către asociații X ca reprezentând dividende pentru care societatea datorează bugetului de stat impozit pe dividende în conformitate cu prevederile la art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat nejustificat soldul contului 542 cu suma de ... fără a depune această sumă în conturile sau casieria societății și fără a deține documente justificative; astfel organele de inspecție fiscală au apreciat că această sumă reprezintă dividende plătite asociațiilor societății.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.7, pct.12, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 67 din același act normativ au considerat suma de ... ca reprezentând dividende nete ridicate de asociații Societății X.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului brut impozabil și au stabilit suplimentar de plata impozit pe dividende aferent .

În contestatia formulata referitor la suma de ... ridicată in data de 17.12.2011 conform filei din registrul de casa societatea contestatara sustine ca aceasta a fost destinată plății salariilor, plății facturii Orange, respectiv plății carburanților achizionați; sustine ca suma de ... a fost restituită prin depunere în bancă, așa cum rezultă din cuprinsul foii de depunere numerar iar pe langa justificarea depunerii in banca a sumei asociații creditează suplimentar societatea cu suma compusa din plata salarii si plata carburanți, rovinețe .

Totodata, societatea contestatara sustine ca baza impozabila pentru stabilirea impozitului pe dividende este suma de ...lei (aferenta achizițiilor considerate fictive de piese auto) la care se adauga suma de... lei (aferenta diminuării considerate nejustificate a soldului contului 542 - casa) . Or in decizia de impunere se indica o baza impozabila mai mare deși in continuarea celor doua sume nu se mai indica alte sume asimilate veniturilor din dividende, motiv pentru care aprecieaza ca fiind nejustificata diferența de baza impozabila .

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificata:

„12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:(...)

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

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

In conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din același act normativ :

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

(1¹.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui

participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dividendele reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende și suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, cu privire la suma asimilată de organele de inspecție fiscală ca fiind dividende se reține ca în perioada octombrie 2011-iunie 2012, Societatea X achiziționează piese de schimb pentru autotractoare în baza unor contracte de vânzare -cumpărare de la persoane fizice străine, plata fiind efectuată în numerar.

Pentru aceste plăți societatea nu întocmește „dispoziție de plată către casierie” așa cum se prevede în Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

De asemenea, s-a constatat ca aceste plăți nu au fost înregistrate în contul 5311”Casa în lei” ci în contul 542”Avansuri de trezorerie”.

Din analiza fișei contului 542”Avansuri de trezorerie” a rezultat ca asociații societății nu au resituit suma fiind justificată ca și plata a pieselor auto înscrise în contractele încheiate cu persoane fizice străine în anul 2011.

Totodată, se reține ca organele de inspecție fiscală au constatat ca plata bunurilor care fac obiectul contractului s-a realizat inițial din creditare societate de către asociați, fiind înregistrată în contul 455.1 "Asociați conturi curente" însă până în luna noiembrie 2013 aceasta sumă a fost restituită asociaților, soldul contului 4551 "Asociați conturi curente" la data de 30.11.2013 fiind 0 lei.

După cum s-a arătat și la pct.III, 3 din prezenta decizie, tranzacțiile efectuate între societatea X și persoane fizice străine s-au constatat a fi fictive, efectuate cu scopul de a "masca" retragerile nejustificate de disponibilități bănești din conturile bancare și casieria societății de către asociații/administratorii acesteia, prin intermediul unor persoane fizice care nu au putut fi identificate, astfel ca în mod legal suma a fost asimilată din punct de vedere fiscal ca reprezentând dividende acordate asociaților.

De asemenea, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma ca reprezentând dividende acordate asociaților în condițiile în care societatea a diminuat nejustificat soldul contului 542 cu această sumă fără a deține documente justificative.

Pentru ca sumele ...să nu fie tratate drept dividende, societatea contestată trebuie să demonstreze cu documente ca sumele au fost utilizate pentru nevoile societății.

Cu privire la suma ..., ca fiind plătită persoanelor fizice străine, la pct.III, 3 din prezenta decizie s-a reținut ca tranzacțiile comerciale de vânzare - cumpărare piese auto efectuate între Societatea X și persoane fizice străine care nu pot fi identificate și nu s-a făcut dovada intrării bunurilor în gestiune, nu au un scop economic, nu au la bază operațiuni reale.

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente din care să reiasă ca sumele ridicate din casieria și contul societății au fost folosite în scopul desfășurării activității, sarcina dovedirii acestui fapt revenind contribuabilului, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma ca fiind folosită în interes personal și tratate ca dividende în conformitate cu prevederile art.7, pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății contestate referitor la ridicarea de numerar din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea face confuzie, organul de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal făcând referire la o restituire de numerar înregistrată în contul 5311 „Casa în lei” în data de 17.12.2011 care nu figurează ca depusă în casieria societății.

În ceea ce privește depunerea în banca a sumei cu foaie de depunere numerar înregistrată, aceasta reprezintă o operațiune distinctă înregistrată în evidența contabilă, fiind doar o coincidență de sume.

Prin urmare argumentul societății contestate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, urmând a fi respins.

Referitor la argumentul societății contestate potrivit căruia baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe dividende este de ... și nu baza impozabilă de ... stabilită de organele de inspecție fiscală precizăm că suma de ... reprezintă dividende nete ridicate de asociații societății din casieria sau contul bancar al societății.

Se reține că în vederea stabilirii impozitului pe dividende organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea dividendului brut și au stabilit că baza impozabilă este de ..., impozitul pe dividende este de iar dividendele nete ridicate de asociații sunt în valoare de

Astfel că, baza de impozitare a fost determinată corect, iar argumentul societății contestate este neîntemeiat.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

13.Referitor la dobânzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal, contestate de societate , **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este dacă societatea X datorează bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat în conditiile în care s-a respins ca neintemeiata contestatia referitoare la debit.**

În fapt, asupra impozitului pe dividende stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.11.2011-25.03.2015, dobânzi , în conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si art. 120, alin. (1), in cota prevăzută la alin. (7) al aceluiași articol din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la scadenta a impozitului pe dividende stabilită suplimentar , organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 27.02.2012-25.03.2015, penalitati de intarziere , în conformitate cu prevederile art. 120¹, alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Potrivit dispozitiilor art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, mai sus enuntate se reține ca pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv; plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza și cu penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

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

In speta, se retine ca dobanzile au fost calculate pe perioada 26.11.2011-25.03.2015 iar penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 27.02.2012-25.03.2015, asupra debitului reprezentand impozit pe dividende, stabilit suplimentar de plata.

Prin prezenta decizie, cu privire la impozitul pe dividende stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , s-a respins contestatia ca neintemeiata .

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, potrivit cărora dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debit , potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia formulata de societatea contestatara ca fiind neintemeiata și cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente debitului, stabilit de plata, neachitat la termenul de scadenta.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X-IN INSOLVENTA, inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

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

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.