



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr.1423/467/22.09.2015

privind soluționarea contestației formulate de SC X SRL ...,
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr..../...2015 de către AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., comuna ..., FN, județul ..., înregistrată la ORC sub nr...., cod unic de înregistrare fiscală ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr....-...
.../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS accidente muncă
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Șomaj angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

- ... lei - Șomaj angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Fond garantare
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CASS angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CASS angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Concedii și indemnizații
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Impozit pe veniturile din salarii
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă a Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015.

În ceea ce privește încadrarea în termen a contestației formulată de societatea petentă, în raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr....-... .../...2015, respectiv data de 02.07.2015, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la AJFP ..., Activitatea de inspecție fiscală, la data de 21.07.2015, așa cum rezultă din ștampila Registraturii.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea în parte a deciziei de impunere, arătând următoarele:

Cu privire la veniturile din salarii și asimilate salariilor

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor avantaje de natură salarială în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - contravaloare aparat MG, bicicletă ..., bandă
- ... lei - contravaloare sistem de curățenie R...F...
- ... lei - contravaloarea a ... meniuri servite.

Suma de ... lei, reprezentând contravaloare aparat MG, bicicletă ..., bandă, a fost înregistrată de către societate pe contul 623.1 "Cheltuieli de protocol". Pornind de la definiția cheltuielilor de protocol, petentul susține că organele fiscale s-au limitat la o verificare formală, fără a analiza ansamblul raporturilor societății cu alți parteneri și a concluziona că bunurile sunt folosite de domnul I... A... fără a indica documentul din care rezultă această concluzie.

Sistemul de curățenie R...F... în sumă de ... lei, face parte din patrimoniul societății și este înregistrat în inventarul societății, anexând în acest sens fișa mijlocului fix. Petentul precizează că bunul respectiv nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile, lucru imposibil în fapt, deoarece societatea nu are acest obiect de activitate și nici în viitor nu dorește a-și extinde aria serviciilor în acest domeniu al curățeniei.

De asemenea, susține că nu identifică interdicția legislativă de a achiziționa acest bun pentru curățenia la sediul societății și nici nu înțelege raționamentul organului de control "fiind folosit de fapt de domnul I... D...".

Referitor la suma de ... lei, reprezentând contravaloare cheltuieli de protocol, respectiv contravaloarea a ... meniuri servite și cafea, societatea menționează că acestea au fost utilizate pe parcursul discuțiilor cu partenerii de afaceri privind îmbunătățirea modului de derulare a contractelor deja existente, purtarea tratativelor pentru continuarea derulării contractelor încheiate pentru o anumită perioadă de timp, extinderea afacerii pe noi piețe de desfacere a produselor, menținerea relațiilor comerciale, toate acestea având legătură cu obiectul de activitate al societății.

De asemenea, în contestație, petentul își pune întrebări precum: “30 buc meniu, respectiv ... buc meniu, servite în aceeași dată nu se justifică a fi cheltuieli de protocol ci le-a mâncat domnul I... singur? Cafeaua în sumă de ... lei, servită o singură dată pare o cantitate de cafea consumată de o singură persoană, iar o cheltuială cu tratații și mese oferite partenerilor de afaceri, înregistrată pe cheltuieli de protocol e neverosimilă?”

Concluzionând, societatea susține că toate cheltuielile sunt corect evidențiate în contabilitate, iar organele fiscale au considerat în mod abuziv toate actele normative încălcate, stabilind în mod nelegal suma de ... lei cu titlu de avantaje în natură acordate salariaților.

Cu privire la TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.10.2010 - 31.03.2012

Referitor la tranzacțiile cu SC G... T... SRL în urma cărora societatea a achiziționat piese de schimb, piese încorporate într-un bun mobil (I...) și anvelope, petentul menționează faptul că societatea a mai fost verificată pentru această perioadă, când facturile au fost văzute în original, notele de recepție existând și plățile efectuate prin circuit bancar.

Invocarea neconcordanțelor existente în declarațiile informative formular 394 nu are relevanță fiscală, deoarece datele înscrise în acestea nu constituie bază în stabilirea de obligații fiscale evidențiate în fișa pe plătitor.

Referitor la tranzacția cu SC D... A... SRL, petentul menționează faptul că utilajul I..., se află în incinta societății, iar organele de inspecție fiscală nu au identificat în raportul de inspecție fiscală prevederile legislative încălcate, acestea fiind mereu raportate la actele furnizorilor, fără a aduce argumente care să probeze participarea directă și voluntară a societății la mecanismul de fraudare, în condițiile în care buna credință este prezumată.

Cu privire la TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.04.2012 - 31.12.2014

Referitor la tranzacțiile cu SC E... C... SRL, analiza trebuie formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală și nu pe părerile personale ale celor aflați în inspecție fiscală.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minime obligatorii prevăzute la art.155 Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA - iar contribuabilul achizitor derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate.

Invocarea neconcordanțelor existente în declarațiile informative formular 394 nu are relevanță fiscală, deoarece datele înscrise în acestea nu constituie bază în stabilirea de obligații fiscale.

Concluzionând, petentul reține caracterul real al achizițiilor de la cele 3 societăți, constând în active corporale fixe, respectiv un utilaj I... și piese

destinate funcționării acestuia, acest utilaj regăsindu-se în continuare în patrimoniul societății.

Din jurisprudența CEJ rezultă că directivele europene se opun unei practici naționale prin care autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv că emitentul facturii sau unul din furnizorii săi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să probeze, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe de mecanismul de fraudare. Se reține și faptul că persoana impozabilă nu are obligația de a se asigura că emitentul facturii privind livrarea unor bunuri dispunea legal de bunurile respective și era în măsură să le livreze, sau că acesta și-a îndeplinit obligațiile sale legale privind declararea și plata taxei în cauză.

Luând în considerare și jurisprudența instanței europene, petentul consideră că atât timp cât livrarea bunurilor a fost efectiv realizată, elementele reținute de organele fiscale nu sunt suficiente pentru a refuza exercitarea dreptului de deducere, acesta reprezentând un principiu fundamental al sistemului comun al TVA. Aceste bunuri au fost achiziționate în scopul desfășurării activității proprii și sunt îndeplinite cumulativ condițiile impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere .

Pe cale de consecință, organele fiscale au respins în mod eronat exercitarea dreptului de deducere al TVA înscrisă în facturile fiscale emise de SC G... T... SRL, SC D... A... SRL și SC E... C... SRL.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr....-... ..2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... ..2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Verificarea modului de constituire și declarare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014

În urma inspecției fiscale, echipa de control a constatat faptul că salariatul I... A... D..., având contract individual de muncă nr....2006, angajat în funcția de director, a beneficiat de avantaje de natură salarială astfel:

- în data de 05.01.2012, conform facturii nr.... emisă de SC G... T... SRL, cu o valoare totală de ... lei, înregistrată pe cont 623.1 "Cheltuieli de protocol", s-au achiziționat următoarele bunuri: aparat MG, bicicletă ..., bandă.

Bunurile menționate nu se regăsesc la sediul societății și nici nu au legătură cu obiectul de activitate al acesteia, fiind folosite de fapt de domnul I... A... D....

- în data de 30.09.2013, conform facturii nr.... emisă de SC R...F... SRL, înregistrată în contabilitate în luna octombrie 2013, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, s-a achiziționat un sistem curățenie ... cu accesorii.

Bunul menționat nu se regăsește la sediul societății și nici nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind folosit de fapt de domnul I... A... D....

- societatea a înregistrat în cadrul cheltuielilor de protocol factura nr..../...2014 emisă de SC C... H... SA ..., în sumă totală de ... lei și factura nr..../...2014 emisă de SC C... H... SA ..., în sumă totală de ... lei, înregistrate în contabilitate pe cont 623.1 "Cheltuieli de protocol". S-au achiziționat meniuri, 30 în luna iunie 2014, respectiv 25 în luna decembrie 2014. Achizițiile nu au legătură cu obiectul de activitate al societății, fiind folosite de fapt de domnul I... A... D....

Având în vedere faptul că societatea nu a considerat avantajele acordate salariaților ca fiind avantaje de natură salarială, s-au încălcat prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k), art.56 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctele 68 și 69 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a încălcat prevederile art.57 alin.(2) lit.a) și lit.b), art.58 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

În concluzie, în sarcina SC X SRL a fost stabilit un impozit suplimentar pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei.

Pentru impozitul suplimentar pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator

Așa cum s-a reținut, salariatul I... A... D..., având contract individual de muncă nr..../...2006, angajat în funcția de director, a beneficiat de avantaje de natură salarială.

Având în vedere faptul că societatea nu a considerat avantajele acordate salariaților ca fiind avantaje de natură salarială, s-au încălcat prevederile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctele 68 și 69 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(1), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(8), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția de asigurări sociale datorată de angajator.

În concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară de asigurări sociale a angajatorului în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări sociale a angajatorului, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale reținută de la asigurați

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁴ alin.(1) lit.a) și u), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(5), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați.

În concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări sociale reținută de la asigurați, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(5), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(8), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

În concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(2), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(8), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări de sănătate datorată de angajator, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁴ alin.(1) lit.a) și lit.u), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(5), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări de sănătate reținută de la asigurați, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(2¹), art.296¹⁸ alin.(1), alin.(8) și alin.(9), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(3), art.296¹⁸ alin.(1), alin.(8) și alin.(9), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁴ alin.(1) lit.a) și lit.u), art.296¹⁸ alin.(1) și alin.(5), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați.

In concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează o contribuție suplimentară de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru contribuția suplimentară de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de... lei.

Modul de constituire și declarare a contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale

Având în vedere cele reținute la “Modul de constituire și declarare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator” societatea a încălcat prevederile art.296⁵ alin.(4), art.296¹⁸ alin.(1), alin.(8) și alin.(9), art.296¹⁹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a constituit și nu a declarat corect contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

În concluzie, la data finalizării inspecției fiscale, SC X SRL datorează suplimentar contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei.

Pentru contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Cu privire la verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.04.2012 - 31.12.2014

În urma inspecției fiscale, echipa de control a constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește deducerea TVA:

Tranzacții cu furnizorul SC E... C... SRL

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, echipa de control a constatat faptul că în data de 10.03.2015 comisari din cadrul Inspectoratului Județean de Poliție ... au întocmit Procesul verbal de Percheziție Domiciliară prin care s-au ridicat următoarele documente înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL:

Facturi emise în perioada mai 2012 - septembrie 2012 de SC E... C... SRL, societate declarată ca fiind insolubilă, având ca asociați pe domnul M... R... din ... și domnul ... I... din

SC E... C... SRL are domiciliul fiscal în localitatea

Administratorul societății este domnul ... I..., la fel ca și în cazul SC G... T... SRL.

SC E... C... SRL a fost declarată insolubilă la data de 19.03.2015. Obiectul principal de activitate este „Comerțul cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice”.

SC E... C... SRL a emis către SC X SRL, următoarele facturi:

- factura nr..../...2012 cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea a 16 cauciucuri, înregistrate pe cont 602.4 “Cheltuieli privind piesele de schimb” și o axă spate intermediară, înregistrată pe cont 213.3 “Mijloace de transport”. La rubrica delegat, a fost menționat domnul M... R... care are calitatea de asociat și administrator la SC G... T... SRL și calitatea de asociat la SC E... C... SRL;

- factura nr..../...2012 cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, înregistrată pe cont 302.4 "Piese de schimb". Societatea nu a prezentat exemplarul original al facturii și nici duplicat conform cu originalul al acestui document.

Echipa de control a verificat tranzacțiile dintre SC E... C... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că furnizorul din Dolj nu a declarat livrări către societatea din ... în semestrul I 2012 și nici în semestrul II 2012. Conform aplicației C-Lynx, SC E... C... SRL nu a declarat nici achiziții de la alte societăți în semestrul I 2012, deci nu avea posibilitatea de a factura bunurile către SC X SRL. În semestrul II 2012, SC E... C... SRL a menționat achiziții de la SC G... T... SRL având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, societate care face parte din același circuit evazionist.

În consecință, facturile care ar fi fost emise de SC E... C... SRL către SC X SRL nu îndeplinesc calitatea de documente justificative în vederea deducerii TVA (societatea a prezentat copia uneia din facturile menționate anterior, cealaltă fiind ridicată de organele de poliție), iar bunurile care ar fi fost achiziționate de la furnizorul SC E... C... SRL nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Echipa de control nu a putut determina căror utilaje au fost destinate piesele achiziționate de la SC E... C... SRL.

Astfel s-au încălcat prevederile art.146 alin.1 lit.a) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, SC X SRL nu are dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei.

Având în vedere faptul că societatea a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a TVA în baza deconturilor soluționate cu control ulterior (pentru TVA aferentă perioadei 01.04.2012 - 31.12.2014), SC X SRL datorează majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2010 - 31.03.2012

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, echipa de control a constatat faptul că în data de 10.03.2015 comisari din cadrul Inspectoratului Județean de Poliție ... au întocmit Procesul verbal de Percheziție Domiciliară prin care s-au ridicat următoarele documente înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL:

a) Tranzacții cu furnizorul SC G... T... SRL

Facturi emise în perioada decembrie 2010 - decembrie 2011 de SC G... T... SRL, societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, având ca asociați și administratori pe domnul M... R... din ... și domnul ... I... din

SC G... T... SRL are domiciliul fiscal în localitatea ... și figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal.

Valoarea totală a facturilor emise de SC G... T... SRL către clientul SC X SRL este de ... lei, astfel:

1) factura nr....../...2010 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor piese înregistrate pe cont 602.4 "Cheltuieli cu piese de schimb" (așa cum s-a menționat pe ordinele de plată din 14.01.2011 și 18.01.2011 - plăți efectuate din contul deschis la Banca ... de către SC X SRL).

SC X SRL nu deține exemplarul original al facturii nr....../...2010 și nici exemplarul reconstituit al acesteia. De asemenea, societatea nu a prezentat note de recepție prin care să se ateste intrarea în gestiune și utilizarea bunurilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

2) factura nr....../...2011 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor piese (cablu tracțiune, cutie viteză I..., electromotor I..., motor I...), înregistrate pe cont 213.1 "Echipamente tehnologice, mașini, utilaje", cont în care s-a înregistrat și achiziția utilajului I... de la SC D... A... SRL în luna martie 2011, măbind valoarea acestuia. De asemenea, societatea nu a prezentat note de recepție prin care să se ateste intrarea în gestiune și utilizarea bunurilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

3) factura nr....../...2011 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor anvelope înregistrate pe cont 602.4 "Cheltuieli cu piese de schimb" (așa cum rezultă din registrul jurnal al lunii decembrie 2011).

SC X SRL nu deține exemplarul original al facturii nr....../...2011 și nici exemplarul reconstituit al acesteia. De asemenea, societatea nu a prezentat note de recepție prin care să se ateste intrarea în gestiune și utilizarea bunurilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Factura nr....../...2011 cu o valoare totală de ... lei a fost achitată prin ordinul de plată nr. .../...2011 - prin acest ordin de plată s-a achitat și contravaloarea facturii nr....../...2011 cu o valoare totală de ... lei.

Prin ordinul de plată nr. .../...2011 s-a achitat suma totală de ... lei, așa cum rezultă din fișa furnizorului SC G... T... SRL. La data prezentei inspecții fiscale SC X SRL a achitat în plus suma de ... lei către furnizorul SC G... T... SRL.

Echipa de control a verificat tranzacțiile dintre SC G... T... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că

furnizorul din ... a declarat livrări cu o valoare totală de ... lei către societatea din ... în semestrul I 2011 (în declarația 394 a societății din ... s-a menționat eronat denumirea societății din ... respectiv SC X SRL).

Din aplicația C-Lynx rezultă faptul că SC G... T... SRL nu poate justifica proveniența bunurilor facturate către SC X SRL, întrucât în semestrul I 2011, societatea din ... avea achiziții declarate de la următoarele societăți:

- achiziții de la SC R... ... U... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea a depus ultimul decont de TVA la data de 25.10.2010 și nu a declarat livrări către SC G... T... SRL, deși aceasta din urmă a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei;

- achiziții de la SC V... C... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea a depus ultima declarație informativă 394 la data de 19.01.2011 și nu a declarat livrări către SC G... T... SRL, deși aceasta din urmă a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, în semestrul II 2010, SC G... T... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la SC A... SRL ... (obiect de activitate "Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte"), societate încadrată ca firmă fantomă în urma controlului Gărzii Financiare, întocmindu-se în acest sens Sesizarea penală nr. .../...2012 (așa cum rezultă din aplicația "fiscnet" a Activității de Inspecție Fiscală ...). SC A... SRL a depus situația financiară anuală pe anul 2010, declarând o cifră de afaceri în sumă de ... lei, net inferioară valorii achizițiilor care au fost declarate de SC G... T... SRL cu proveniență de la SC A... SRL.

În același semestru II 2010, SC G... T... SRL a declarat livrări de bunuri către următoarele societăți:

- livrări către SC X SRL cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

- livrări către SC E... C... SRL cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Această societate a declarat ulterior livrări către SC X SRL așa cum se menționează în prezentul raport de inspecție fiscală.

În consecință, facturile prezentate de SC X SRL nu îndeplinesc calitatea de documente justificative în vederea deducerii TVA (societatea verificată a prezentat doar o parte din facturile menționate anterior, restul fiind ridicate de organele de poliție), iar bunurile care ar fi fost achiziționate de la furnizorul SC G... T... SRL nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, SC X SRL nu a întocmit note de recepție și bonuri de consum din care să rezulte intrarea în gestiune și consumul bunurilor. Piese achiziționate de la SC G... T... SRL erau destinate în principal pentru un utilaj I... achiziționat de la furnizorul SC D... A... SRL.

Astfel, s-au încălcat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, SC X SRL nu are dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei.

b) Tranzacții cu furnizorul SC D... A... SRL

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .../...2011 cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui utilaj I... (nu s-au precizat date de identificare ale utilajului, de exemplu număr identificare motor) de la SC D... A... SRL, cu sediul în localitatea ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, având ca asociați pe domnul ... M... cu domiciliul în localitatea ..., județul ... și doamna G... N... cu domiciliul în localitatea ..., județul ...).

SC D... A... SRL are domiciliul fiscal în localitatea ... și figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal. De asemenea, Garda Financiară - secția ... a întocmit Sesizarea penală nr..../...2013 pentru evaziune fiscală în cazul societății SC D... A... SRL.

La rubrica delegat din factura nr..../...2011 emisă de SC D... A... SRL s-a menționat numele delegatului M... R... - acesta deține calitatea de asociat și administrator în cadrul SC G... T... SRL și calitatea de asociat în cadrul SC E... C... SRL.

Astfel cele 3 societăți menționate, SC G... T... SRL, SC D... A... SRL și SC E... C... SRL fac parte dintr-un grup de firme al căror principal obiectiv era emiterea de facturi în scopul deducerii ilegale de TVA de către beneficiarii acestora.

Plata facturii nr..../...2011 s-a efectuat de către SC X SRL prin virament bancar, ordin de plată nr..../...2011 din Banca

Echipa de control a verificat tranzacțiile dintre SC D... A... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că furnizorul din județul ... a declarat livrări cu o valoare totală de ... lei către societatea din ..., în semestrul I 2011.

Din aplicația C-Lynx, rezultă faptul că SC D... A... SRL nu poate justifica proveniența bunurilor facturate către SC X SRL, întrucât în semestrul I 2011, societatea din ... avea achiziții declarate de la următoarele societăți:

- achiziții de la SC R... ... U... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea a depus ultimul decont de TVA la data de 25.10.2010 și SC D... A... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la societatea din

- achiziții de la SC V... C... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea a depus ultima declarație

informativă 394 la data de 19.01.2011 și nu a declarat livrări către SC D... A... SRL, deși aceasta din urmă a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

- achiziții de la SC C... ... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a depus declarații informative 394 și nici deconturi de TVA. SC D... A... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la SC C... ... SRL. Societatea din ... are sesizare penală nr.../...2011 întocmită de Garda Financiară - secția

- achiziții de la SC F... E... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, având ca obiect de activitate "Intermedieri în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun". Societatea a depus declarația informativă 394 aferentă semestrului I 2011 însă nu a declarat nicio livrare către SC D... A... SRL.

SC D... A... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la SC F... E... SRL.

- achiziții de la SC K... D... I... D... SRL ..., având ca asociați și administratori cetățeni din ..., societate declarată inactivă de către organele de inspecție fiscală. Societatea are ca obiect de activitate "Comerț cu ridicata al îmbrăcămintei și încălțămintei". Societatea a depus ultima declarație informativă 394 aferentă semestrului I 2010 și ultimul decont de TVA la data de 23.07.2010. SC D... A... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la SC K... D... I... D... SRL.

În consecință, factura prezentată de SC X SRL nu îndeplinește calitatea de document justificativ în vederea deducerii TVA.

Factura care ar fi fost emisă de SC D... A... SRL către SC X SRL a fost menționată în procesul verbal de percheziție domiciliară al Inspectoratului Județean de Poliție ... întocmit în data de 10.03.2015, furnizorul din județul ... fiind în imposibilitatea de a justifica proveniența utilajului I...

Astfel, s-au încălcat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, SC X SRL nu are dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei aferentă lunii martie 2011.

Având în vedere faptul că SC X SRL a fost verificată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada în care au avut loc achizițiile de la furnizorii menționați mai sus, precum și faptul că în aplicația C-Lynx s-au identificat tranzacții dintre SC X SRL, în calitate de client și furnizorii SC G... T... SRL și SC D... A... SRL, furnizori care nu pot justifica livrările către clientul SC X SRL, întrucât nu au înregistrat și nu au declarat achiziții de la alți furnizori de piese de schimb sau de utilaje pe care ulterior să le fi vândut

societății din ..., echipa de control a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, SC X SRL datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC X SRL ..., înregistrată la ORC sub nr...., cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată prin domnul I... A..., în calitate de administrator și asociat.

A. Referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă bunurilor facturate de SC G... T... SRL ..., SC D... A... SRL ... și SC E... C... SRL ...

Perioada supusă verificării: 01.10.2010 - 31.12.2014.

Urmare a unui control inopinat desfășurat de organele de inspecție fiscală s-a constatat faptul că în data de 10.03.2015, comisari din cadrul Inspectoratului Județean de Poliție ... au întocmit Procesul verbal de Percheziție Domiciliară prin care s-au ridicat următoarele documente înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL:

- facturi emise în perioada decembrie 2010 - decembrie 2011 de SC G... T... SRL ..., societate care figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal și este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, având ca asociați și administratori pe domnul M... R... și domnul ... I....

- facturi emise în luna martie 2011 de SC D... A... SRL ..., societate care figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal și este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, având ca asociați pe domnul ... M... și doamna G... N....

În cazul SC D... A... SRL ..., Garda Financiară - secția ... a întocmit Sesizarea penală nr.../...2013 pentru evaziune fiscală.

- facturi emise în perioada mai 2012 - septembrie 2012 de SC E... C... SRL ..., societate declarată în insolvență la data de 19.03.2015, având ca asociați pe domnul M... R... și domnul ... I....

În facturile emise de cele 3 societăți menționate anterior s-au evidențiat livrări de piese de schimb (anvelope, cablu tracțiune, cutie viteză, electromotor, motor, axă spate intermediară) precum și livrarea unui utilaj I....

Având în vedere faptul că SC X SRL a fost verificată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada în care au avut loc achizițiile de la furnizorii menționați mai sus, precum și faptul că în aplicația C-Lynx s-au identificat tranzacții dintre SC X SRL în calitate de client și furnizorii SC G... T... SRL, SC D... A... SRL și SC E... C... SRL, furnizori care nu pot justifica livrările către clientul SC X SRL întrucât nu au înregistrat și nu au declarat achiziții de la alți furnizori de piese de schimb sau de utilaje pe care ulterior să le fi vândut societății petente, s-a propus efectuarea unei inspecții fiscale care să aibă ca obiect reverificarea perioadei 01.10.2010 - 31.03.2012.

În consecință, organele de inspecție fiscală au întocmit Decizia de reverificare nr.../...2015 prin care s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2010 - 31.03.2012, având în vedere faptul că, pe parcursul controlului inopinat desfășurat în perioada 23.04.2015 - 28.04.2015, s-au constatat elemente suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale, elemente de natură a influența rezultatele inspecției fiscale anterioare.

1) Cu privire la tranzacțiile efectuate cu SC G... T... SRL ...

Societatea este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform Deciziei nr.../...2014, are ca asociați și administratori pe domnul M... R... din ... și domnul ... I... din ... și figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal.

Valoarea totală a facturilor emise de SC G... T... SRL este în sumă de ... lei, astfel:

- factura nr.../...2010 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor piese înregistrate pe cont 602.4 "Cheltuieli cu piese de schimb".
- factura nr.../...2011 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor piese (cablu tracțiune, cutie viteză I..., electromotor I..., motor I...), înregistrate pe cont 213.1 "Echipamente tehnologice, mașini, utilaje", cont în care s-a înregistrat și achiziția utilajului I... de la SC D... A... SRL în luna martie 2011, mărinnd valoarea acestuia.
- factura nr.../...2011 cu o valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor anvelope înregistrate pe cont 602.4 "Cheltuieli cu piese de schimb".

Organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile dintre SC G... T... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că, furnizorul a declarat livrări cu o valoare totală de ... lei, în semestrul I 2011. În declarația 394 a furnizorului, s-a menționat eronat denumirea societății petente, respectiv SC X SRL.

De asemenea, din aplicația C-Lynx rezultă faptul că, SC G... T... SRL nu poate justifica proveniența bunurilor facturate către SC X SRL, întrucât în semestrul I 2011, societatea avea achiziții declarate de la societăți comerciale

declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și care nu au declarat livrări către SC G... T... SRL, deși aceasta din urmă a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În semestrul II 2010, SC G... T... SRL a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei de la SC A... SRL ..., societate încadrată ca firmă fantomă în urma controlului Gărzii Financiare, întocminduse în acest sens, Sesizarea penală nr....../...2012, așa cum rezultă din aplicația “fiscnet” a Activității de Inspecție Fiscală

În același semestru II 2010, SC G... T... SRL a declarat livrări de bunuri către SC X SRL, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei și SC E... C... SRL, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei (societate care a declarat ulterior livrări către SC X SRL), fără ca societatea să poate justifica proveniența bunurilor facturate.

2) Cu privire la tranzacția efectuată cu SC D... A... SRL ...

Societatea este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, conform Deciziei nr.30008/13.02.2013, are ca asociați pe domnul ... M... din ..., județul ... și doamna G... N... din ..., județul ... și figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal.

De asemenea, în cazul SC D... A... SRL Garda Financiară - secția ... a întocmit Sesizarea penală nr....../...2013 pentru evaziune fiscală.

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr./...2011, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea achiziției unui utilaj I....

În factură nu s-au precizat datele de identificare ale utilajului, respectiv număr identificare motor, iar la rubrica delegat, s-a menționat numele delegatului M... R... care deține calitatea de asociat și administrator în cadrul SC G... T... SRL și calitatea de asociat în cadrul SC E... C... SRL.

Organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile dintre SC D... A... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că furnizorul a declarat livrări cu o valoare totală de ... lei către societatea petentă, în semestrul I 2011.

De asemenea, din aplicația C-Lynx rezultă faptul că, SC D... A... SRL nu poate justifica proveniența bunurilor facturate către SC X SRL, întrucât în semestrul I 2011, societatea avea achiziții declarate de la societăți declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și care nu au declarat livrări către SC D... A... SRL, deși aceasta din urmă a declarat achiziții cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei. Una dintre societățile de la care SC D... A... SRL a declarat achiziții, respectiv societatea comercială Cerecom Star SRL ..., are sesizarea penală cu nr....../...2011, întocmită de Garda Financiară - secția

3) Cu privire la tranzacțiile efectuate cu SC E... C... SRL ...

Societatea este declarată în insolvență la data de 19.03.2015 și are ca asociați pe domnul M... R... din ... și domnul ... I... din ..., acesta din urma fiind și administratorul societății.

SC E... C... SRL a emis următoarele facturi:

- factura nr.../...2012, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea a 16 cauciucuri, înregistrate pe cont 602.4 "Cheltuieli privind piesele de schimb" și o axă spate intermediară, înregistrată pe cont 213.3 "Mijloace de transport". La rubrica delegat, a fost menționat domnul M... R... care are calitatea de asociat și administrator la SC G... T... SRL.

- factura nr.../...2012, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, înregistrată pe cont 302.4 "Piese de schimb".

Organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile dintre SC E... C... SRL, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de client, constatând faptul că furnizorul nu a declarat livrări către societatea petentă.

De asemenea, conform aplicației C-Lynx, SC E... C... SRL în semestrul I 2012, nu a declarat achiziții de la alte societăți, iar în semestrul II 2012, a menționat achiziții de la SC G... T... SRL cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

In sinteză, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, Parchetul de pe lângă Tribunalul ... a întocmit Dosarul cu nr.../.../2014 în care, domnul M... R... din ... și domnul ... I... din ..., în calitate de asociați și administratori ai SC G... T... SRL ... și SC E... C... SRL ..., sunt suspecți ca fiind implicați în operațiuni comerciale fictive derulate cu mai multe societăți comerciale, printre care și SC X SRL.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că facturile prezentate de SC X SRL nu îndeplinesc calitatea de documente justificative în vederea deducerii TVA, iar bunurile care ar fi fost achiziționate de la furnizorii SC G... T... SRL ..., SC D... A... SRL ... și SC E... C... SRL ..., nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Organele de inspecție fiscală au reținut că bunurile achiziționate constând în - piese de schimb achiziționate de la SC G... T... SRL erau destinate în principal pentru un utilaj I... - utilajul I... a fost achiziționat de la SC D... A... SRL, furnizor aflat în imposibilitatea de a justifica proveniența utilajului și fără a putea fi identificat după număr motor - piese de schimb pentru care nu s-a putut determina căror utilaje au fost destinate piesele achiziționate de la SC E... C... SRL.

Astfel, s-a reținut că s-au încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, SC X SRL nu are dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei.

Prin contestația formulată, petentul reține caracterul real al achizițiilor de la cele 3 societăți comerciale, susținând că organele de inspecție fiscală nu au identificat în raportul de inspecție fiscală prevederile legislative încălcate, acestea fiind mereu raportate la actele furnizorilor, fără a aduce argumente care să probeze participarea directă și voluntară a societății la mecanismul de fraudare, în condițiile în care buna credință este prezumată.

Totodată, petentul susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris ce are calitatea de document justificativ, iar contribuabilul achizitor derulează ulterior operațiuni taxabile în scopul desfășurării activităților sale economice.

In drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile Cap.X “Regimul deducerilor” art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.145 “*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(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; ...”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

Art.146 “*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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 că 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.

De asemenea, cu privire la faptul generator și exigibilitatea TVA, prevederile art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.134 *“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. (...)”*.

Art.134¹ *“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:*

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

Art.134² *“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. ...”

Ca urmare, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei și faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adăugată se bazează pe mecanismul deductibilității și pentru aplicarea căruia, fiecare subiect calculează taxa asupra prețurilor bunurilor vândute sau serviciilor prestate și deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui preț.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, contrar susținerilor contestatorului, simpla

achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile și pentru care deține o factură fiscală, nu constituie și o prezumție a realității tranzacției desfășurată și totodată a utilizării în scop economic a bunului achiziționat.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.14 alin.(2) stipulează: “*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic*”, coroborate cu prevederile pct.46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

“(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 condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

Acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept.

Principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementate de OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art.5 “*Aplicarea unitară a legislației*

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Art.6 “*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

Art.7 “(...) (2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)*”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale.

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Referitor la invocarea faptului că sancțiunea neexercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe motiv că furnizorul său a comis anumite nereguli, este contrară jurisprudenței comunitare în materie, se reține faptul că jurisprudența comunitară recunoaște și principiul ***luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri***, motiv pentru care legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin Hotărârea din 13 februarie 2014 - cauza C – 18/13 Maks Pen, și invocată în susținere de către societatea petentă, Curtea Europeană de Justiție

a subliniat faptul că, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (paragraful 26).

De asemenea, la paragraful 27 din hotărâre, se reține că, dacă această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă, atunci se aplică și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Așadar, în scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, simpla deținere a unor documente, fără a demonstra realitatea tranzacțiilor, nu este suficientă pentru exercitarea netulburată a dreptului de deducere a TVA de către contribuabili.

Pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au procedat la verificarea operațiunilor impozabile și a documentelor partenerilor de tranzacții comerciale, în corelație cu cele deținute de petent.

Cu referire la furnizorii societății petente X SRL, așa cum s-a reținut mai-sus, SC D... A... SRL ... figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal, este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și Garda Financiară - secția ... a întocmit Sesizarea penală nr..../...2013 pentru evaziune fiscală.

În cazul societăților comerciale - SC G... T... SRL ..., societate declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și care figurează în baza de date ANAF cu cazier fiscal și - SC E... C... SRL ..., societate declarată în insolvență - Parchetul de pe lângă Tribunalul ... a întocmit Dosarul cu nr..../.../2014 în care, domnul M... R... din ... și domnul ... I... din ..., în calitate de asociați și administratori ai celor două societăți

comerciale, sunt suspectați ca fiind implicați în operațiuni comerciale fictive derulate cu mai multe societăți comerciale, printre care și SC X SRL.

Totodată, s-a reținut că urmare a tranzacțiilor efectuate de SC X SRL cu SC D... A... SRL, SC G... T... SRL și SC E... C... SRL, organele de cercetare din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ... au stabilit în sarcina SC X SRL un prejudiciu estimat în sumă de ... lei, sumă care a fost virată de societate la bugetul de stat, anexându-se în acest la dosarul contestației, adresa depusă de SC X SRL și înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală ... sub nr..../...2015.

Prin adresa în cauză, petentul solicită evidențierea sumelor stabilite suplimentar pentru tranzacțiile cu furnizorii SC D... A... SRL, SC G... T... SRL și SC E... C... SRL, în vederea evitării dublei impuneri, arătând faptul că s-a virat la bugetul de stat, suma de ... lei, reprezentând contravaloare prejudiciu stabilit de organele de cercetare din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organele de soluționare rețin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor înregistrate în baza facturilor emise de SC G... T... SRL, SC D... A... SRL și SC E... C... SRL.

În temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

B. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă achiziția de bunuri constând în aparat MG, bicicletă ..., bandă, sistem de curățenie R...F... și achiziția unor servicii constând în ... meniuri servite, reprezintă venituri impozabile, respectiv avantaje de natură salarială pentru care societatea avea obligația să rețină impozitul la sursă.

Perioada supusă verificării: 01.01.2012 - 31.12.2014.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în sumă totală de ... lei, astfel:

- în data de 05.01.2012, conform facturii nr.... emisă de SC G... T... SRL, cu o valoare totală de ... lei, s-au achiziționat următoarele bunuri: aparat MG,

bicicletă ..., bandă; factura a fost înregistrată pe cont 623.1 “Cheltuieli de protocol”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că bunurile achiziționate nu se regăsesc la sediul societății și nu au legătură cu obiectul de activitate al acesteia.

- în data de 30.09.2013, conform facturii nr.... emisă de SC R...F... SRL, cu o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, s-a achiziționat un sistem curățenie ... cu accesorii.

Organele de inspecție fiscală au reținut că bunul achiziționat nu se regăsește la sediul societății și nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile.

- cu factura nr.../...2014 emisă de SC C... H... SA ..., în sumă de ... lei și factura nr.../...2014 emisă de SC C... H... SA ..., în sumă de ... lei, s-au achiziționat un număr total de 55 meniuri, 30 în luna iunie 2014, respectiv 25 în luna decembrie 2014; facturile au fost înregistrate pe cont 623.1 “Cheltuieli de protocol”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că serviciile achiziționate nu au legătură cu obiectul de activitate al societății.

Totodată, s-a reținut că domnul I... A... D..., are încheiat contractul individual de muncă nr.../...2006, fiind angajat în funcția de director al societății.

Ca urmare, achizițiile efectuate au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând un avantaj impozabil acordat salariatului I... A... D..., conform prevederilor art.55 alin.(1) și (2) lit.k) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, petentul invocă în esență că toate cheltuielile sunt corect evidențiate în contabilitate, iar organele fiscale au considerat în mod abuziv toate actele normative încălcate, stabilind în mod nelegal suma de ... lei cu titlu de avantaje în natură acordate salariaților.

În drept, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: (...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.(...)”.

Conform prevederilor legale, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă.

În ceea ce privește argumentele contestatorului cu privire la faptul că societatea nu a considerat achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de ... lei ca fiind avanteje în natură acordate salariaților, se rețin următoarele:

Prin contestație, petentul definește cheltuielile de protocol ca fiind “cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii”.

Ca urmare, în opinia societății comerciale, achiziționarea bunurilor constând în aparate de fitness necesare întreținerii corporale, respectiv aparat MG, bicicletă ..., bandă și achiziționarea serviciilor constând în 50 meniuri servite, sunt cheltuieli de protocol efectuate în scopul afacerii.

În susținerea acestor argumente, societatea petentă nu a precizat și nu a depus documente din care să rezulte partenerii de afaceri care au beneficiat de bunurile și serviciile achiziționate.

Totodată, referitor la susținerea petentului potrivit căreia, cafeaua și meniurile servite au fost utilizate pe parcursul discuțiilor cu partenerii de afaceri, toate acestea având legătură cu obiectul de activitate al societății, SC X SRL nu prezintă documente de natură a susține aceste afirmații și prin care să se ateste faptul că beneficiarii serviciilor au fost partenerii de afaceri ai societății, respectiv un document din care să reiasă numărul și numele participanților, calitatea acestora.

Astfel, în lipsa unor documente justificative, acestea se consideră că au fost folosite în interes personal de către administratorul societății, fiind puse la dispoziția altor persoane pentru care petentul nu demonstrează că au calitatea de parteneri de afaceri.

În ceea ce privește sistemul de curățenie R...F..., acesta nu a fost identificat la sediul social al societății. Așa cum au reținut organele de inspecție fiscală, în data de 18.06.2015 s-au deplasat la adresa situată în localitatea ..., str...., nr. ..., județul ..., locație în care SC X SRL are declarat sediul social, fără a avea și alte puncte de lucru sau alte sedii secundare.

Afirmațiile petentului potrivit cărora, organele de inspecție fiscală au stabilit că sistemul de curățenie nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile, lucru imposibil deoarece societatea nu are acest obiect de activitate și nici în viitor nu dorește a-și extinde aria serviciilor în acest domeniu al curățeniei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât utilizarea sistemului de curățenie în scopul obținerii de venituri impozabile nu înseamnă că societatea ar trebui să își extindă aria serviciilor în acest domeniu al curățeniei, ci să utilizeze bunul achiziționat la

realizarea activității de curățenie a sediului societății, fapt care nu este probat, întrucât, sistemul de curățenie nu se regăsește la sediul societății comerciale.

În conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petentul nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, acesta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

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

Art. 65 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una

naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale aplicabile în speță și ținând cont de faptul că petentul nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au reîncadrat corect cheltuielile efectuate de SC X SRL cu achiziția de bunuri constând în aparate de fitness, sistem de curățenie R...F... și achiziția unor servicii constând în ... meniuri servite, ca fiind avantaje de natură salarială ce trebuie cuprinse în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru impozitul pe veniturile din salarii în sumă de ... lei.

C. In ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei, contribuția la fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de ... lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste sume stabilite suplimentar, în condițiile în care sunt aferente avantajelor în natură care trebuiau cuprinse în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, așa cum s-a reținut la capitolul III litera B din prezenta.

In fapt, așa cum s-a reținut la litera B, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014, achiziția de bunuri constând în aparat MG, bicicletă ..., bandă, sistem de curățenie R...F... și achiziția unor servicii constând în ... meniuri servite, reprezintă venituri impozabile, respectiv avantaje de natură salarială care trebuiau cuprinse la calculul impozitului pe veniturile din salarii și care se includ la stabilirea bazei de calcul a contribuțiilor mai sus menționate.

Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând contribuții sociale aferente veniturilor de natură salarială, au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.296³, art.296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ și art.296¹⁹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.296³ **“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:**

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte; (...)

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;”.

Art.296⁴ **“Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale.**

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art.296³ lit.a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii; (...)

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”

Art.296⁵ **“Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b). (...)

(2) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin.(6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit.e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin.(7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art.296³ lit.a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr.53/2000 -Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art.296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit.e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art.296³ lit.a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

Art.296¹⁸ “**Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art.296³ lit.f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii. (...)

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art.296⁴, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și, după caz, la art.296¹⁶. (...)

(8) Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art.296³ lit.f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296⁵-296¹³, după caz.

(9) Contribuțiile sociale individuale calculate și reținute potrivit alin.(1) se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

Art.296¹⁹ “Depunerea declarațiilor

(1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 296³ lit. e), la care își desfășoară activitatea sau se afla în concediu medical persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate. (...)”

Având în vedere prevederile legale citate, se reține că baza de calcul a contribuțiilor în cauză este constituită din suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor.

Luând în considerare prevederile legale, constatările făcute la capitolul III litera B din prezenta decizie și întrucât la stabilirea bazei de calcul a contribuțiilor sociale aferente veniturilor de natură salarială, societatea nu a inclus contravaloarea avantajelor în natură mai sus menționate, care reprezintă venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la recalcularea bazei de impozitare a acestor contribuții, prin majorarea corespunzătoare a acesteia.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: “*contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care*

argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială, în sumă totală de ... lei.

D. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei aferente TVA și ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care, în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată și stabilirea în sarcina societății de accesorii este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar o TVA în sumă de ... lei și aferent TVA, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea, au fost stabilite suplimentar contribuții sociale (... lei) și impozit pe veniturile din salarii (... lei), iar aferent acestor obligații fiscale suplimentare, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 “*Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*
(1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*”

Art.120 “*Dobânzi*
(1) *Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...)*”.

Art.120¹ “*Penalități de întârziere*
(1) *Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)*”.

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează

dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA în sumă de ... lei, contribuții sociale în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr..../...2015, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CAS accidente muncă
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Șomaj angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Șomaj angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

- ... lei - Fond garantare
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CASS angajator
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - CASS angajat
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Concedii și indemnizații
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Impozit pe veniturile din salarii
- ... lei - majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...
- AJFP ..., Inspecție fiscală contribuabili mijlocii, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,