

DECIZIA nr. X/2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X,
județul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/23.03.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Z, prin adresa nr. X/17.03.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/23.03.2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. RO, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. x, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. X, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura AJFP Z sub nr. X/07.03.2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL suma totală de X lei, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei TVA.

Prin contestația depusă și înregistrată în condițiile menționate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită revocarea în totalitate a Deciziei de impunere F-X/2016, a Raportului de inspecție fiscală F-X/2016, a dispoziției de măsuri și a Procesului verbal de inspecție. Contribuabilul nu precizează numerele Dispoziției de măsuri și a Procesului verbal de inspecție pe care le contestă.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data predării plicului cu Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016, respectiv data de **03.02.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin poștă a contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Z unde a fost înregistrată sub nr. X/07.03.2016, respectiv data de **03.03.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului Y.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul X, jud. X, prin administratorul Y.

La depunerea contestației, nu au fost aduse documente suplimentare, față de cele prezentate echipei de inspecție fiscală în timpul controlului.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Z – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contribuabilul mai solicită anularea dispoziției de măsuri și a Procesului verbal de inspecție, dar nu precizează numerele acestor acte și nici emitentul lor. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu reiese că în timpul procedurii de inspecție fiscală ar fi fost întocmite asemenea acte, motiv pentru care în continuare ne vom referi doar la *Decizia de impunere nr. F-X/2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016*.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

Petenta afirmă că constatările organelor de control sunt eronate, că nu s-a ținut cont de toate documentele prezentate și că i-au fost solicitate documente pe care nu avea obligația să le întocmească, fără a preciza însă care sunt aceste documente.

Referitor la vânzările către SC W SRL

Prin contestația formulată, contribuabilul acuză organele de control că fac uz de prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și precizează că în speță este vorba de tranzacții care au scop economic, respectiv de achiziția de marfă care a fost comercializată ulterior, operațiuni care au fost înregistrate în veniturile impozabile ale societății.

Petenta susține că organul fiscal a avut în vedere doar vânzările către SC W SRL fără a avea în vedere deductibilitatea legată de facturile de achiziție și precizează că pentru mărfurile achiziționate există documente justificative (facturi, avize de însoțire a mărfii, Procese verbale de predare-primire) și că s-a făcut dovada intrării în gestiune a mărfii.

Contestatară susține că nu există nicio încălcare a condițiilor de formă pentru ca achizițiile de la furnizori să nu poată produce efecte fiscale și că operațiunile sunt probate prin plăți bancare.

Petenta face referire la soluțiile date de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Cauza C-285/11 și Cauza C-324/11, cu privire la practica organelor fiscale de a refuza dreptul de deducere al unui contribuabil, precizând că orice adordare contrară celor hotărâte de Curte poate fi interpretată ca abuz din partea organelor de control.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Z- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. **impozit pe profit în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 08.08.2011-31.12.2011 și **TVA în sumă de X lei**, perioada supusă verificării fiind 14.09.2011-31.12.2011.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit și TVA pentru anul 2011 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Inspecția a fost efectuată de organe de control din cadrul AJFP Z în baza delegării de competență nr. X/2015.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat Recuperarea materialelor reciclabile sortate CAEN 3832.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit

Conform Declarației privind impozitul pe profit „101” depusă pentru anul 2011, contribuabilul a declarat venituri din exploatare în sumă de X lei, cheltuieli din exploatare în sumă de X lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, rezultând un profit impozabil în sumă de X lei. Cu toate acestea contribuabilul nu calculează și nu declară impozit pe profit.

Organele de control au constatat că există neconcordanțe între declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, balanța de verificare întocmită pentru luna decembrie 2011 și facturile emise pentru perioada 08.08.2011-31.12.2011, după cum urmează:

- În declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, la cheltuieli de exploatare, contribuabilul declară suma de X lei iar în evidența contabilă, conform balanței de verificare pe anul 2011, au fost înregistrate cheltuieli în sumă de doar X lei
- Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă în conturile de venituri două facturi emise pentru clientul SC W SRL, respectiv factura nr. 9/01.11.2011 în valoare totală de X lei și factura nr. 10/04.11.2011 în valoare totală de X lei. Baza impozabilă aferentă celor două facturi este în sumă totală de X lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de control au recalculat profitul impozabil aferent anului 2011 astfel: X lei venituri din exploatare declarate de contribuabil+ X lei venituri aferente facturilor neînregistrate emise pe numele SC W SRL- X lei cheltuieli totale conform balanței de verificare. Pentru profitul impozabil astfel calculat, în sumă de X lei, organele de control stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, în speță fiind aplicate prevederile art. 6, alin. 1 și ale art. 7 alin. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct. 44 din HG 44/2004.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În urma confruntării jurnalului de vânzări întocmit pentru trim IV 2011 cu decontul de TVA depus pentru această perioadă, organele de control au constatat că în jurnalul de vânzări s-au înregistrat vânzări de mărfuri în sumă totală de X lei cu TVA aferentă de X lei iar în decontul de TVA s-au declarat livrări de bunuri taxabile cu cota de 24% în sumă de doar X lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de X lei.

Totodată, s-a constatat că în jurnalul de vânzări întocmit pentru trim IV 2011 nu a fost cuprinsă baza impozabilă în sumă de x lei cu TVA aferentă de x lei înscrisă în facturile nr. 9/01.11.2011 și nr. 10/04.11.2011 emise pentru clientul SC W SRL.

Echipa de inspecție a recalculat valoarea TVA colectată aferentă trim. IV 2011 și a stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de X lei calculată astfel: X lei TVA colectată înscrisă în jurnalul de vânzări+ X lei TVA aferentă facturilor de livrări neînregistrate- X lei TVA colectată declarată în decontul de taxă. În speță au fost aplicate prevederile art. 6, alin. 1 și ale art. 7 alin. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 134², alin. (1), art. 137 alin. (1), lit. a), 140 alin. (1) și 156² alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma controlului efectuat, echipa de control a stabilit **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X lei și TVA de plată în sumă de X lei.**

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., prin Decizia de impunere nr. F-X/2016 , un impozit pe profit în sumă de X lei, în condițiile în care argumentele aduse de către contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că există neconcordanțe între declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2011 și bilanșa de verificare întocmită pentru luna decembrie, în sensul că sumele declarate ca și cheltuieli din exploatare în formularul „101” sunt cu X lei mai mari decât cele cuprinse în evidența contabilă, respectiv în bilanșa de verificare pe luna decembrie 2011. De asemenea, echipa de inspecție a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă în conturile de venituri suma de X lei reprezentând baza impozabilă înscrisă pe două facturi emise pentru clientul SC W SRL.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale Normelor metodologice date în aplicare, conform cărora:

Codul fiscal

„Art. 19 Reguli generale- (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității 82/1991:

„art. 6 alin. (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Potrivit Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul mai prevede că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil se înregistrează în contabilitate potrivit

reglementărilor contabile și că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

De asemenea, se reține că societatea are obligația înregistrării veniturilor în evidențele contabile în momentul livrării bunurilor pe baza facturii și că persoana responsabilă pentru ducerea la îndeplinire a acestor prevederi este persoana care a întocmit, vizat și aprobat documentele justificative, în speță administratorul societății d-na Y.

Astfel, în mod legal organele de control au reîntregit veniturile impozabile la calculul impozitului pe profit al avului 2011 cu baza impozabilă a facturilor de livrare neînregistrate, în sumă totală de X lei.

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația contribuabilului că „marfa... a fost comercializată ulterior, fiind înregistrată în veniturile impozabile ale societății”, având în vedere constatările echipei de control referitoare la **neînregistrarea** în evidențele contabile în conturile de venituri, a două facturi emise pentru clientul SC TIP AUTO SRL, iar petenta nu face o dovadă contrară.

Se reține că, referitor la modul de întocmire a Declarației anuală formulat „101” privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în sensul că societatea declară cheltuieli din exploatare cu X lei mai mari decât cele înregistrate în evidențele contabile precum și faptul că declară profit impozabil în sumă de X lei (prin includerea sumei de X lei la cheltuieli nedeductibile) dar nu calculează și nu declară impozit pe profit aferent acestei sume.

Precizăm că suma de X lei declarată ca impozit pe profit nedeductibil nu a fost evidențiată în bilanța de verificare, deci nu a influențat profitul contabil astfel că petenta în mod eronat a inclus-o la cheltuieli nedeductibile.

În drept, potrivit art. 35 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 35 Depunerea declarației de impozit pe profit (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

De asemenea, prevederile Anexei 7- “Instrucțiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04” la Ordinul nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, statuează că la Secțiunea B- Date privind impozitul pe profit:

„Rândurile 1 - 10 - se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor. La rândul 2 "Cheltuieli de exploatare" se înscrie și cheltuiala cu impozitul pe profit.”

Având în vedere faptul că obligațiile de plată înregistrate în evidența fiscală se operează pe baza declarațiilor fiscale depuse de contribuabil și faptul că pentru anul 2011 contribuabilul a întocmit eronat Declarația 101 și nu a declarat și achitat impozit pe profit, echipa de control în mod legal a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2011 și a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei calculat astfel: $(X+X+X-X \text{ lei}) \times 16\%$.

Este nefondată afirmația petentei că „organul de control face uz în mod tendențios de prevederile art. 11 din Codul fiscal”, având în vedere faptul că nici în Decizia de impunere contestată și nici în Raportul de inspecție care a stat la baza emiterii ei, organele de control nu aduc în discuție acest articol de lege.

Având în vedere starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

2) Referitor la TVA în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de X lei, în condițiile în care argumentele aduse de către contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că SC X SRL nu a înscris în decontul de TVA depus pentru trim IV 2011 valoarea totală a bazei impozabile și a TVA colectată din jurnalului de vânzări întocmit pentru această perioadă. Astfel, deși conform jurnalului de vânzări, în trim IV 2011 a fost colectată TVA în sumă de X lei, în decontul de TVA contribuabilul a preluat TVA colectată în sumă de doar X lei.

Totodată, s-a constatat că în jurnalul de vânzări întocmit pentru trim IV 2011 nu a fost cuprinsă baza impozabilă în sumă de X lei cu TVA aferentă de X lei înscrisă în facturile nr. 9/01.11.2011 și nr. 10/04.11.2011 emise pentru clientul SC W SRL.

Total TVA colectată nedeclarată de petentă a fost în sumă de X lei.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 134, art. 134¹, art. 134², 156² și 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata 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. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

De asemenea, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează la art. 6 că:

„art. 6 alin. (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Potrivit acestor prevederi legale, anterior exemplificate, rezultă că persoanele impozabile au obligația de a achita taxa de plată declarată prin decontul de TVA, rezultată ca diferență între suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și intervine la data la care are loc faptul generator sau înainte de data la care intervine faptul generator, dacă a fost emisă factura.

Referitor la faptul generator, Codul fiscal precizează că intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu anumite excepții.

Se reține de asemenea, că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Astfel, pentru facturile de vânzare emise în trim IV 2011 exigibilitatea taxei colectate aferentă s-a născut la data emiterii facturilor iar petenta avea obligația, potrivit art. 156² alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, să înscrie în decontul de taxă aferent acestei perioade suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare.

În contestația depusă, petenta face referire la documente justificative pentru achiziția de mărfuri referitor la care afirmă că îndeplineau condițiile de formă, dar nu precizează care sunt aceste documente. De asemenea, din analiza Deciziei de impunere contestată și a Raportului de inspecție care a stat la baza emiterii ei, organul de soluționare constată că sumele stabilite suplimentar la TVA nu au avut în vedere refuzarea dreptului de deducere a TVA ci privesc doar TVA colectată declarată incorect sau neînregistrată în evidențele contabile. Mai mult din analiza bilanțului de verificare pentru luna decembrie 2011 anexată la raportul de inspecție, se constată că societatea nu a centralizat în aceste conturi din clasa 442- „Taxa pe valoarea adăugată”, astfel că organul de soluționare a contestației nu poate soluționa favorabil această cerere a contestării întrucât pretențiile sale nu sunt dovedite și susținute cu documente justificative.

De altfel, conform prevederilor art. 147¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu punctul 48, alin. (1) și (2) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul Fiscal

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

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).

Norme:

(1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Din prevederile legale mai sus citate rezultă că în cazul în care petenta nu și-a exercitat, din diverse motive, în totalitate dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor, conform prevederilor art. 147¹ - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 48, alin. (1) și (2) din HG 44/2004 date în aplicare acestui articol, poate să-si exercite dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite toate condițiile și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, chiar dacă perioada în care TVA deductibilă a devenit exigibilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale.

Referitor la Deciziile Curții Europene de Justiție (în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Cauza C-285/11 și Cauza C-324/11) cu privire la practica organelor fiscale de a refuza dreptul de deducere al unui contribuabil, la care petenta face trimitere în contestație precizând că orice abordare contrară celor hotărâte de Curte poate fi interpretată ca abuz din partea organelor de control, precizăm că nu sunt aplicabile în cauză, având în vedere că fondul speței în dezbatere îl reprezintă declararea eronată de către contribuabil a taxei colectate. Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de control au constatat deficiențe în ceea ce privește colectarea TVA și nu au refuzat dreptul de deducere pentru achizițiile de mărfuri.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“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”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de X lei, înscrisă în facturile de vânzare pe care fie nu le-a cuprins în decontul de taxă fie nu le-a înregistrat deloc în evidențele contabile, având în vedere că petenta nu a formulat motive și nu a furnizat probe din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/2016 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2016 de A.J.F.P. Z, pentru impozitul pe profit în sumă totală de X lei și pentru TVA în sumă de X lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Z în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.