



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 48 /2015

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP .X./27.01.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./13.01.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP .X./27.01.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., Str..X. nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J12/.X./1991, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-BH .X./03.12.2014, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03 în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-BH .X./03.12.2014.

Contestația a fost formulată prin împuternicit Societatea Civilă de Avocați Stegăroiu și asociații, conform împuternicirii avocațiale .X./2015, anexată în original la dosarul cauzei.

SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-BH .X./03.12.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-BH .X./03.12.2014, respectiv **17.12.2014** potrivit comfirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația 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, respectiv la data de **09.01.2015**, potrivit ștampilei poștale aplicată pe plicul poștal de trimitere a contestației, fiind înregistrată sub nr..X./12.01.2015, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SRL figurând la poziția nr.X din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea listei marilor contribuabili pe anul 2015, de modificarea și completarea a OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și având în vedere prevederile art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BH .X./03.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03 în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-BH .X./03.12.2014, societatea susține următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Referitor la încălcarea dreptului la apărare prin fundamentarea măsurilor luate în baza adresei nr..X./09.09.2014, necomunicată societății, contestata susține că numai prin prezentarea unor motive de fapt și de drept convingătoare, concrete analizei proprii organelor de inspectie fiscală, actul administrativ fiscal se poate bucura de prezumția de legalitate și se poate impune ca o forță obligatorie.

De asemenea, se arată că prin prisma dispozițiilor constituționale, motivarea actului apare ca fiind o condiție de fond de care depinde valabilitatea acestuia și nu o simplă condiție formală care să permită o motivare lapidară.

În concluzie, societatea susține că stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu achizițiile în baza unei adrese a unei alte direcții din cadrul ANAF, care nu este

anexată la raportul de inspecție fiscală, nu este de natură să satisfacă cerințele legale.

2. Referitor la rolul activ, contestatara invocă prevederile art.7 alin.(2), (3) și (5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede obligația organelor de inspecție fiscală să „*determine corect situația fiscală a contribuabilului*”, respectiv să „*examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilul*”, „*în aplicarea prevederilor legislației fiscale*” și arată că organele de inspecție fiscală nu au respectat aceste prevederi legale.

Astfel, referitor la vânzarea produselor la un preț egal sau inferior costurilor aferente se impunea îndrumarea societății de către organele de inspecție fiscală în sensul considerării ca deductibile în acord cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață. Limitările prevăzute de OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață nu sunt aplicabile clienților persoane juridice astfel că, față de aceste persoane vânzarea sub preț este permisă.

Ca urmare, societatea arată că nu este impus prin lege ca nivelul veniturilor obținute să fie peste nivelul cheltuielilor generate de comercializarea sub costul de achiziție întrucât potrivit legislației în vigoare sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Contestatara susține că stabilirea situației de fapt fiscale prevăzută la art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, trebuie să fie una globală, corectitudinea evidenței contribuabilului urmând să fie analizată indiferent de rezultatul acestei analize, fie în favoarea sau defavoarea contribuabilului.

B. FOND

1. În ceea ce privește impozitul pe profit contestatara susține că în perioada decembrie 2008 – mai 2013 a considerat deductibile cheltuieli „*efectuate în favoarea asociaților*” constând în achiziții de la SC .X. XX SRL, în sumă de .X. lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Societatea susține că toate achizițiile au avut ca scop utilizarea pentru desfășurarea activității, acestea constând în piese auto, materiale electrice (bec, tub fluorescent, prelungitor, prize, stecher, sistem de iluminat etc.), cheltuieli de protocol, materiale administrative, precum și servicii de remediere și întreținere instalații electrice și sunt deductibile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.23 lit.h) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatara susține că desfășoară activitate de comercializare autoturisme și prestări de servicii reparații auto în cadrul a două spații - sediul și un

punct de lucru - dotate cu numeroase sisteme electrice (iluminat, ventilație, de conducere a energiei electrice - întrerupătoare, prize, prelungitoare), precum și becuri și tuburi fluorescente utilizate zilnic în cadrul activității de service auto. Sistemul de iluminat este funcțional 24h din 24h, atât în cadrul clădirilor, cât și a curților aferente, pentru evitarea unor eventuale infracțiuni astfel că, înlocuirea componentelor se efectuează frecvent, materialele consumabile având o durată de viață direct proporțională cu intensitatea utilizării acestora.

Totodată, societatea susține că nu există nicio justificare pentru stabilirea acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal având în vedere că o mare parte din veniturile realizate provin din activitate de service auto care a utilizat piesele de schimb achiziționate.

În ceea ce privește cheltuielile de protocol societatea susține că a înregistrat ca fiind cheltuieli nedeductibile cheltuielile de protocol peste limita legală or, nu se justifica stabilirea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile, atât timp cât societatea nu este afiliată cu furnizorul.

De asemenea, arată că neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli nu poate interveni în situația în care „*persoana impozabilă nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor*” (a se vedea Hotărârile Optigen și alții pct.52,55, Kittel și Racolta Recycling pct.45, 46 și 60, precum și Mahageben și David pct.48). Societatea susține că nu a avut și nu are cunoștință despre existența unor implicații penale ale societății furnizoare și nu îi este opozabilă în vreun mod adresa nr..X./09.09.2014 indiferent de conținutul acesteia.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, contestatara arată că a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la SC .X. SRL, în sumă de .X. lei.

De asemenea, susține că nu se află în relație de afiliere cu furnizorul și pentru motivele prezentate la impozitul pe profit dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi refuzat întrucât achizițiile au avut ca scop utilizarea în scopul realizării de operațiuni taxabile. Astfel, arată că măsura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este nelegală, fără temei de drept și se impune anularea actului administrativ fiscal.

3. În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente sumelor considerate eronat ca fiind deductibile și apoi regularizate prin declarația 101 privind impozitul pe profit anual, contestatara arată că în mod eronat în anexa 11 la raportul de inspecție fiscală este calculată și prezentată situația accesoriilor aferente impozitului pe profit întrucât au fost calculate între data scadenței fiecărei obligații și până la data de 25.03.2014 – data scadenței declarației pe anul 2013 și nu până la data regularizării fiecărei sume cum se precizează în raportul de inspecție fiscală.

Astfel, societatea susține că data stingerii sumelor datorate bugetului de stat este data plății efective a impozitului pe profit determinat prin declarația anuală

privind impozitul pe profit aferentă fiecărui an. Pentru determinarea corectă a accesoriilor aferente impozitului pe profit trebuia avută în vedere exclusiv perioada dintre data scadenței fiecărei obligații în parte și data la care, ca urmare a depunerii declarației 101 aferentă perioadei 2009 – 2013 a achitat efectiv acele obligații.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-BH .X./03.12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03 în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BH .X./03.12.2014, s-au constatat următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2008 – 31.12.2013.

1. Prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada decembrie 2008 – mai 2013, societatea a înregistrat cheltuieli efectuate în favoarea asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii sau alte cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv achizițiile de la SC .X. IMPEX SRL (diverse materiale electrice, corpuri de iluminat, lampă de halogen etc.) în sumă totală de .X. lei.

În urma analizei documentelor aferente achizițiilor, respectiv facturi, bonuri de consum etc. s-a constatat frecvența mare a acestor operațiuni în sensul că societatea s-a aprovizionat cu componente electrice **de la furnizorul afiliat** aproape lunar. Având în vedere că activitatea se desfășoară doar în două spații consumul de astfel de materiale și obiecte de inventar nu se justifică din punct de vedere cantitativ și nici ca frecvență de utilizare.

Prin deducerea integrală a cheltuielilor efectuate în favoarea asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii sau alte cheltuieli organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

2. S-a constatat că pe perioada verificată societatea a declarat impozitul pe profit și a achitat acest impozit.

Ulterior, la data depunerii declarației privind impozitul pe profit pe anul 2013 a corectat o serie de cheltuieli considerate inițial deductibile fiscal, astfel:

-cheltuielile cu impozitul pe dividende înregistrate pe cheltuieli deductibile în perioada februarie 2008 – iunie 2013, în sumă de .X. lei, au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2013, în sensul considerării ca nedeductibile fiscal;

-cheltuielile cu mărfurile vândute sub costul de achiziție și cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile în trim.III 2009 (.X. lei) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2009, în trim.II 2010 (.X. lei) și în trim.III 2010 (.X. lei), au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2010;

-cheltuielile cu sponsorizarea și cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile în trim.I 2010 (.X.) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2010;

- cheltuielile de protocol peste limita legală și cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile în trim.II 2011 (.X. lei) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2011;

- cheltuielile cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile în trim.III 2011 (.X. lei) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2011;

- cheltuielile cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile și cheltuielilor cu despăgubiri, amenzi și penalități în trim.II 2012 (.X. lei) și trim.III 2012 (.X. lei) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2012;

- cheltuielile cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare înregistrate pe cheltuieli deductibile în trim.I 2013 (.X. lei) și trim.III 2013 (.X. lei) au fost corectate prin Declarația 101 aferentă anului 2013.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii pe perioada de la data înregistrării cheltuielilor deductibile până la data regularizării acestora prin declarațiile rectificative, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Organele de inspecție fiscală au constatat că, **pe perioada decembrie 2008 – mai 2013**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de componente electrice de la SC .X. SRL, achiziții pentru care, având în vedere adresa nr..X./09.09.2014 emisă de Direcția de Coordonare Inspecție Fiscală referitor la tranzacțiile derulate de către contribuabilul SC .X. SRL, s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza art.11 alin.(1) coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în urma analizei documentelor aferente achizițiilor, respectiv facturi, bonuri de consum etc. s-a constatat frecvența mare a acestor operațiuni, aproape lunar societatea înregistrând achiziții de componente electrice de la furnizorul afiliat și luând în considerare că societatea își desfășoară activitatea în două spații, consumul de astfel de componente nu se justifica nici cantitativ, nici ca și frecvența de utilizare astfel că, nu s-a făcut dovada utilizării acestor consumabile în scopul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

A. PROCEDURĂ

Referitor la invocarea nerespectării de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.7 alin.(2), (3) și (5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind rolul activ în sensul că pentru vânzarea produselor la un preț egal sau inferior costurilor de achiziție se impunea îndrumarea societății de către acestea în sensul considerării ca deductibile în acord cu prevederile Codului fiscal coroborate cu OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că însăși societatea a înregistrat cheltuielile cu diferențele dintre prețul de vânzare, mai mic și prețul de achiziție, mai mare, ca fiind inițial cheltuieli deductibile, iar ulterior le-a stornat și înregistrat pe cheltuieli nedeductibile fiscal, anterior începerii inspecției fiscale.

Astfel, la data începerii inspecției fiscale societatea deja efectuase regularizarea acestor cheltuieli și a impozitului pe profit.

De asemenea, solicitarea conform căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să repună aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în acord cu prevederile Codului fiscal coroborate cu OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că:

Potrivit art.16 și art.17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață

“ Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:

- a) vânzări de lichidare;
- b) vânzări de soldare;
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;
- d) vânzări promoționale;
- e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;
- f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.

ART. 17

Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la [art. 16](#) lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că vânzarea cu preț redus poate fi efectuată numai în cazurile de lichidare, soldare, magazin de fabrică sau depozit de fabrică, promoționale, destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului după ce evenimentul a trecut, produse care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute, care sunt susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate, vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial, produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.

Față de prevederile legale invocate se reține că societatea nu aduce nici argumente și nici documente din care să reiasă că se află în unul dintre cazurile prevăzute de lege, mai mult societatea însăși a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu diferența de preț neacoperită prin vânzarea sub prețul de achiziție.

Se reține și aspectul conform căruia legea interzice oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere.

De asemenea, referitor la susținerea conform căreia limitările acestui act normativ nu sunt aplicabile în cazul vânzării către clienți persoane juridice, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu prezintă o situație privind categoriile de clienți cărora le-a vândut autoturisme – persoane fizice și persoane juridice în condițiile în care la art.4 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, se prevede:

“În înțelesul prezentei ordonanțe, următorii termeni se definesc astfel:

a) consumator - orice persoană fizică sau grup de persoane fizice constituite în asociații, care cumpără, dobândește, utilizează ori consumă produse sau servicii în afara activității profesionale;”

În consecință, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu achizițiile sunt deductibile fiscal în condițiile în care acestea sunt aferente realizării de venituri impozabile. Or, atât timp cât societatea nu justifică cu argumente sau documente vânzarea sub prețul de achiziție, cheltuielile cu achiziția bunurilor neacoperite prin prețul de vânzare nu sunt deductibile fiscal, așa cum însăși societatea le-a corectat ulterior.

B. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă cheltuielile cu achizițiile de componente electrice de la SC .X. IMPEX SRL sunt nedeductibile parțial sau total la calculul profitului impozabil și nu au clarificat relația de afiliere dintre cele două societăți.

Perioada verificată: decembrie 2008 – mai 2013.

În fapt, în perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli efectuate în favoarea asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii sau alte cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, contravaloarea achizițiilor de la SC .X. SRL (diverse materiale electrice, corpuri de iluminat, lampă de halogen etc.) în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, în urma analizei documentelor aferente achizițiilor, respectiv facturi, bonuri de consum etc., că societatea s-a aprovizionat frecvent cu astfel de componente (aproape lunar) **de la furnizorul afiliat**. Având în vedere că activitatea se desfășoară doar în cadrul a două spații s-a constatat că nu se justifică consumul de astfel de materiale și obiecte de inventar nici din punct de vedere cantitativ și nici ca frecvență de utilizare.

Prin contestație, societatea susține că toate achizițiile au avut ca scop utilizarea pentru desfășurarea activității, acestea constând în materiale electrice (bec, tub fluorescent, prelungitor, prize, stecher, sistem de iluminat etc), cheltuieli de protocol, materiale administrative, precum și servicii de remediere și întreținere instalații electrice având în vedere că desfășoară activitate de comercializare autoturisme și prestări de servicii reparații auto în cadrul a două spații - sediul și un

punct de lucru - dotate cu numeroase sisteme electrice (iluminat, ventilație, de conducere a energiei electrice - întrerupătoare, prize, prelungitoare), precum și becuri și tuburi fluorescente utilizate zilnic în cadrul activității de service auto. Sistemul de iluminat este funcțional 24h din 24h, atât în cadrul clădirilor, cât și a curților aferente, pentru evitarea unor eventuale infracțiuni astfel că, înlocuirea componentelor se efectuează frecvent, materialele consumabile având o durată de viață direct proporțională cu intensitatea utilizării acestora.

În ceea ce privește cheltuielile de protocol societatea susține că a înregistrat ca fiind cheltuieli nedeductibile cheltuielile de protocol peste limita legală or, nu se justifică stabilirea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile atât timp cât societatea nu este afiliată cu furnizorul.

De asemenea, susține că nu a avut și nu are cunoștință despre existența unor implicații penale ale societății furnizoare și nu îi este opozabilă în vreun mod adresa nr..X./09.09.2014 indiferent de conținutul acesteia invocând Hotărârile CEJ Optigen și alții pct.52,55, Kittel și Racolta Recycling pct.45, 46 și 60, precum și Mahageben și David pct.48.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prevederile art.21 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

coroborate cu prevederile pct.43 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

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

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

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

d) cheltuieli reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock options plan;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Începând cu data de 31 ianuarie 2012 pct.43 lit.d) a fost abrogat prin HG nr.50/25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii, acestea putând fi de natura bunurilor, mărfurilor și serviciilor acordate participanților.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora nu se justifică, din punct de vedere fiscal, deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de componente electrice de la SC .X. SRL, nici cantitativ și nici ca frecvență de utilizare, având în vedere că își desfășoară activitatea în două spații organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Cheltuielile cu achizițiile unor astfel de obiecte de inventar, de principiu, sunt cheltuieli deductibile, total sau parțial, în funcție de utilitatea acestora în scopul desfășurării activității contribuabilului.

Astfel, în cazul în speța, s-a constatat că societatea a achiziționat componente de iluminat de la același furnizor cu frecvență – aproape lunar și în cantități care nu se justifică, fără a se analiza suprafața care necesită iluminat, perioada în care se utilizează instalația electrică și necesarul de astfel de componente în funcție de activitatea desfășurată, defalcat pe tipuri de componente electrice (becuri, tuburi fluorescente, prize etc.).

Totodată, se reține că nu există constatări din care să rezulte dacă societatea s-a aprovizionat cu astfel de bunuri numai de la furnizorul SC .X. SRL sau dacă au fost achiziționate astfel de bunuri și din alte surse (magazin, alte societăți furnizoare etc.) și nici dacă societatea mai deține în gestiune astfel de obiecte de inventar.

Așadar, se reține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit care este necesarul, din punct de vedere cantitativ, de astfel de bunuri pentru desfășurarea activității curente în cele două spații, avându-se în vedere consumul de energie electrică uzual și durata de funcționare a obiectelor de inventar achiziționate.

Organul de soluționare a contestației reține și faptul că societatea nu poate desfășura activitate de service auto sau de vânzare autoturisme fără consum de energie electrică care să necesite obiecte de inventar de natura componentelor electrice astfel că, din constatări nu reiese dacă, pe perioada verificată au fost stabilite ca nedeductibile toate cheltuielile cu astfel de achiziții sau numai parțial.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă înregistrarea acestor achiziții în categoria cheltuielilor făcute în favoarea asociațiilor s-a efectuat în mod corect având în vedere că reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată a calculul profitului impozabil, nefiind efectuată o analiză pe text de lege.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au constatat că “[...] **societatea s-a aprovizionat cu componente electrice de la furnizorul afiliat [...]**” fără să prezinte constatări cu privire la relația de afiliere a societății verificate cu furnizorul SC .X. SRL.

Față de cele de mai sus, se reține că în dovedirea situației de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au sarcina de a examina toate stările de fapt și raporturile juridice relevante așa cum se prevede la art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa decizia de impunere contestată și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, în condițiile în care prin înregistrarea eronată a unor cheltuieli deductibile fiscal a fost influențată baza impozabilă a profitului și implicit cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului de stat în sensul diminuării, până la data regularizării acestuia.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.F-BH .X./03.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatarii, pentru perioada de la data înregistrării eronate pe cheltuieli deductibile fiscal a sumelor reprezentând cheltuieli cu impozitul pe dividende (februarie 2008 – iunie 2013), cheltuieli cu mărfurile vândute sub cost de achiziție (trim.III 2009, trim.II și III 2010), cheltuieli cu amortizarea aferentă diferențelor din reevaluare (trim.III 2009, trim.I, II, III 2010, trim.II, III 2011, trim.II, III 2012, trim.I, III 2013), cheltuieli cu sponsorizare (trim.I 2010), cheltuieli de protocol peste limita legală (trim.II 2011), cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități (trim.II și III 2012) și cheltuieli efectuate în favoarea asociațiilor (piese de schimb, reparații, aranjamente florale etc.- martie 2009 – septembrie 2013) până la data regularizării impozitului pe profit prin Declarația depusă pe anul 2013 cu termen scadent 25.03.2014, dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În drept, sunt incidente prevederile art.119 și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru neplata la termen a impozitelor și taxelor datorate bugetului în cuantumul declarat se datorează accesorii.

Totodată, se reține că potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un

an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Conform pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

La art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

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

Iar pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 03.08.2010:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, prin înregistrarea eronată pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli care, prin natura lor reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal a fost majorată masa cheltuielilor deductibile și implicit diminuată baza de calcul a impozitului pe profit, respectiv profitul impozabil.

Ca urmare, prin regularizarea acestor cheltuieli, respectiv stornarea din categoria cheltuielilor deductibile fiscal și înregistrarea pe cheltuieli nedeductibile fiscal s-a stabilit impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat pe această perioadă.

Întrucât acest impozit pe profit nu a fost achitat bugetului de stat până la data regularizării impozitului pe profit prin Declarația privind impozitul pe profit

pe anul 2013, cu scadență la data de 25.03.2014, conform prevederilor legale se datoreaza accesorii.

Ca urmare, in mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia pentru determinarea corectă a accesoriilor aferente impozitului pe profit trebuia avută în vedere exclusiv perioada dintre data scadenței fiecărei obligații în parte și data la care, ca urmare a depunerii declarației 101 aferentă perioadei 2009 – 2013 a achitat efectiv acele obligații, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./29.01.2015 organele de inspecție fiscală precizează că **”în fiecare perioadă, constatările sunt consemnate separat, pentru fiecare eroare de calcul a impozitului, conform datelor înscrise în anexa nr.10 [...], organul de inspecție fiscală calculând și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în cadrul anexei nr.11 de la data calculului eronat până la data regularizării (unele erori se regularizează în cadrul perioadei următoare și de aceea apar și sume negative în anexa nr.11)”,** precum și **„calculul majorărilor de întârziere și al penalităților aferente impozitului pe profit calculat inițial eronat de societate și apoi regularizat s-a făcut în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală, baza de calcul fiind constituită din constatările aferente fiecărei spețe și perioade, preluată din anexa nr.10, cumulând pe perioade toate spețele pe acea perioadă, de la data scadenței perioadei respective a impozitului și până la data de 25 martie 2014, data ultimei regularizări, sumele regularizate fiind deja scăzute din baza de impozitare”**.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei taxă pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire

la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat analiza condițiilor prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la SC .X. IMPEX SRL.

Perioada verificată: decembrie 2008 – mai 2013.

În fapt, în perioada societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de componente electrice de la SC .X. IMPEX SRL în baza facturilor emise de această societate.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții având în vedere adresa nr..X./09.09.2014 emisă de către Direcția de Coordonare Inspecție Fiscală referitoare la tranzacții derulate de contribuabilul SC .X. IMPEX SRL, în baza art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că nu se află în relație de afiliere cu furnizorul și pentru motivele prezentate la capitolul impozit pe profit dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi refuzat întrucât achizițiile au avut ca scop utilizarea în scopul realizării de operațiuni taxabile, astfel că măsura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este nelegală, fără temei de drept și se impune anularea actului administrativ fiscal.

În drept, la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”,.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Așa cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr.15 din 23 august 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din legea fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, 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 factură fiscală.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

“(1)Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. ”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

“(5)Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport **noi**;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așa cum a fost modificat prin ORDONANȚĂ Nr. 15 din 23 august 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare, și a respectării condiției privind utilizarea bunurilor achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și

să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă marfurilor achiziționate.

Așadar, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatară a condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și nu au analizat dacă societatea justifică utilizarea acestor bunuri în scopul prevăzut la alin.(2) lit.a) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și condițiile impuse de alin.(1) lit.a) al pct.46 pct.1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se impune o efectuarea de către organele de inspecție fiscală a unei analize privind îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de legea fiscală, pe bază de constatări proprii .

Or, din constatări rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă societatea a respectat prevederile legale în vederea acordării/neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, invocând adresa nr..X./09.09.2014 emisă de către Direcția de Coordonare Inspecție Fiscală referitoare la tranzacții derulate de contribuabilul SC .X. IMPEX SRL.

De asemenea, se reține că art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că *„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*, iar organele de inspecție fiscală au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau să reîncadreze forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, prin simpla invocare a adresei organului ierarhic superior al organului de inspecție fiscală nu poate fi ignorată o tranzacție atât timp cât nu se face o analiză a acesteia din care să rezulte că nu are scop economic.

Având în vedere cele de mai sus, se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează *“3) Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, urmând să se desființeze decizia de impunere contestată, referitoare la taxa pe valoarea

adăugata suplimentară în sumă de **.X. lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de taxă.

Ca o consecință, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul se va desființa decizia de impunere contestată și pentru dobânzile/majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-BH .X./03.12.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03, respectiv pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** taxă pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceleași perioade și dacă se impune să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-BH .X./03.12.2014, act administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X./03, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X