

DECIZIE nr. 2670 / 24.04.2019

privind soluționarea contestației formulată de SocietateaX SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2018, asupra contestației formulate de

SocietateaX SRL,

CUI: ...

cu sediul în sat ... , com. ... , nr. ... , camera 2, cod ... , jud. Timiș
și sediul procedural ales la Cabinet de Avocat din
... , Piața ... , nr. ap. jud. Timiș

înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /15.11.2018, la AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. HDG_AIF ... /15.11.2018 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /04.12.2018.

SocietateaX SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-HD ... /18.09.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. **F-HD ... /18.09.2018** emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală.

În ceea ce privește contestația formulată deX SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /18.09.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*
coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent (...)

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /18.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Timiș, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-HD ... /18.09.2018 care reprezintă titlu de creanță.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă:

- impozit pe profit = ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată = ... lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Avocat ... , la dosar existând în original împuternicirea avocațială, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, (actul administrativ atacat fiind comunicat petentei la data de 27.09.2018, iar contestația fiind depusă la data de 15.11.2018.)

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării deciziei contestate, pentru următoarele motive:

În primul rând, petenta invocă faptul că *nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale*, în opinia sa fiind încălcate dispozițiile Codului de procedură fiscală, respectiv: art. 5 – aplicarea unitară a legislației, art. 7 – rolul activ al organelor de inspecției fiscale, art. 12 – principiul bunei-credințe dintre contribuabili și autoritatea fiscală, art. 113 alin. 2 lit. i) – stabilirea corectă a bazei de impunere, art. 118 alin. 5 – examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante pentru impunere

În al doilea rând, *activitatea de inspecție fiscală a avut loc prin ignorarea situației fiscale a petentei*, consecința fiind o lipsă de motivare a actului administrativ fiscal, situație în care, conform petentei, nu au fost respectate dispozițiile art. 46 alin. 2 lit. e) și f) Cod procedură fiscală, motiv pentru care petentei i s-a adus o vătămare care constă în încălcarea dreptului său de „a deduce o serie de cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri și a TVA aferentă prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în mod nelegal”.

Referitor la excluderea de la deductibilitate a cheltuielilor cu transportul mărfurilor care reprezintă chiar legume și fructe în legătură cu obiectul de activitate al petentei, aceasta precizează că este „nejustificată” în condițiile în care Codul de procedură fiscală nu impune inserarea în cuprinsul facturii fiscale a informațiilor privind ruta, nr. de km etc.

În ceea ce privește posibilitatea exercitării deducerii ca urmare a distrugerii bunurilor, petenta arată că „acestea rezultă din probele aduse de către administratorul societății, probe ce nu au fost luate în considerare de către organul de inspecție fiscală.”

Referitor la sumele stabilite suplimentar ca urmare a unor achiziții intracomunitare ce ar fi fost efectuate de petentă, aceasta subliniază faptul că „societatea nu a efectuat, prin urmare nici nu a înregistrat achiziții în trimestrul IV de la operatorul polonez A Y ” cu atât mai mult în acea perioadă toate achizițiile erau verificate de Direcția Antifraudă din cadrul ANAF.

Astfel, în baza acestui raționament, petenta consideră că nu poate înregistra achiziții pe care nu le-a efectuat. Petenta mai arată că „așa cum se precizează în proiectul de raport, reiese că nici nu au fost primite informații suplimentare de la autoritățile statului membru solicitat.”

De asemenea, în opinia petentei, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea solicitării unor informații suplimentare și din alte surse, în condițiile în care în perioada în cauză „se păstrau copii xerox ale CMR-urilor tuturor achizițiilor intracomunitare în vamă”, iar transporturile sosite în vamă erau sigilate, fiind ulterior desigilate de către un organ fiscal, acesta „solicitând și păstrând documentele doveditoare achizițiilor efectuate.”

În consecință, pentru motivele prezentate, petenta solicită admiterea contestației.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-HD ... /18.09.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... /18.09.2018, contestată.

Verificarea a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 27.04.2012 – 30.09.2017, impozit pe profit aferent perioadei 26.04.2012 – 30.09.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit** stabilit suplimentar în sumă de ... **lei**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte fiscale de natură a modifica baza impozabilă:

Referitor la **anul 2012**, petenta a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” suma de ... **,43 lei** în baza unor **facturi de transport** emise de firmele P T SRL și A ... SRL, facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, deoarece nu conțin toate datele (rută, numărul de kilometri, bunurile transportate), nefiind probat faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În luna iunie, petenta a înregistrat în contul 6588.03 „Alte cheltuieli din exploatare” suma de ... **lei**, prin articolul contabil 6588.03 = 371.01, cu explicația „accident f.506/2012”. Deoarece petenta nu a prezentat documente care să confirme faptul că mărfurile au fost distruse în accident, organele de control au stabilit că nu sunt îndeplinite condițiile de deducere a acestor

cheltuieli la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la **anul 2013**, organele de inspecție fiscală au valorificat constatările aferente anului 2012, reglând pierderea fiscală în sensul că au diminuat-o de la ... lei la ... lei; astfel s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei aferent căreia s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la **anul 2014**, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat petenta a considerat suma de ... lei reprezentând amendă aplicată de Direcția Regională Antifraudă ca reprezentând cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, încălcând astfel dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unor verificări prin aplicația informatică VIES ca urmare a neconcordanțelor constatate, în sensul că furnizorul A Y Polonia raportează livrări de bunuri către petentă, în timp ce aceasta nu-și declară achizițiile intracomunitare; în RIF fiind prezentată corespondența derulată cu Serviciul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara.

Având în vedere că petenta nu a înregistrat în evidența financiar contabilă în trim. IV 2014 aceste achiziții de bunuri, organele de inspecție fiscală au apreciat că suma de ... lei (declarată de firma poloneză ca livrare intracomunitară) reprezintă achiziții de legume efectuate de petentă, destinația finală a acestora fiind revânzarea.

Astfel, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte achizițiile efectuate de la operatorul polonez, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor raportate conform art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, estimând că veniturile realizate de petentă în trim. IV 2014 sunt de ... lei.

Pe cale de consecință, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, stabilindu-se în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Verificarea efectuată în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** a reliefat aceleași stări de fapt fiscale similare celor constatate în cazul impozitului pe profit, având ca rezultat stabilirea unei TVA suplimentare în sumă totală de ... lei, astfel:

Aferent facturilor de transport emise de firmele P T SRL și A ... SRL, în legătură cu care s-a stabilit că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în considerarea dispozițiilor art. 146 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de ... lei aferentă contravalorii mărfurilor degradate – ... ,13 lei înregistrată de petentă în lunile iulie, august și septembrie 2017, în contul 607.03 „Mărfuri

degradate” cu explicația „fructe deteriorate”, în conformitate cu dispozițiile art. 304 alin. 1 și alin. 2 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 78 alin. 10 din HG nr. 1/2016 .

Pe cale de consecință, în condițiile în care din analiza documentelor prezentate de petentă pentru mărfurile degradate calitativ, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține toate documentele prevăzute de legislația în vigoare (Decizie de numire a comisiei de inventariere, liste de inventar care să cuprindă produsele deteriorate, notă prin care să fie necesară scoaterea din gestiune a mărfurilor degradate, dovada distrugerii acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă bunurilor degradate.

În legătură cu cele constatate urmare interogării bazelor de date ANAF - aplicația informatică VIES – raportat la corespondența cu Serviciul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe între declarațiile furnizorului A Y Polonia care raportează livrări de bunuri către petentă, în timp ce aceasta nu-și declară achizițiile intracomunitare.

Pe cale de consecință, au fost reconsiderate tranzacțiile dintre petentă cu firma A Y din Polonia, rezultând că acestea sunt operațiuni impozabile care constituie sau sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate cu plată. Baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri fiind constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, în sarcina petentei stabilindu-se suplimentar o TVA în sumă de ... lei.

III. Societatea X SRL cu sediul în sat ... , com. ... , nr. ... , camera ... , cod ... , jud. Timiș este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Timiș sub nr. J35/... /2012, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la ... SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Comerț cu ridicată al legumelor și fructelor” – cod CAEN 4631.

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la excepția de procedură invocată de petentă, respectiv faptul că decizia de impunere nu este motivată în fapt (făcându-se trimitere inclusiv la încălcarea principiului bunei-credințe, a rolului activ, aplicarea unitară a legislației), se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 5

Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(...)

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

ART. 94

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.*

ART.118

Reguli privind inspecția fiscală

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, s-a reținut că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea identificării de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au avut în vedere evidența financiar contabilă a petentei, declarația reprezentantului legal al petentei, analizând totodată și informațiile existente în baza de date a ANAF.

În cuprinsul RIF nr. F-AR ... /24.10.2017, au fost prezentate, detaliat, constatările organelor de inspecție fiscală, referitor la fiecare categorie de impozit/taxă, fiind analizat fiecare an verificat, în baza evidenței financiar – contabile a petentei, declarației reprezentantului legal al petentei, existența/inexistența unor documente justificative de natura mijloacelor de probă posibil a fi deținute de petentă etc.

Într-adevăr în decizia de impunere contestată sunt prezentate motivele de fapt, pe scurt, dar conform formularului „decizie de impunere”, a rezultat că „La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține 17 pagini.”; raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță.

În ceea ce privește susținerea petentei că **nemotivarea deciziei de impunere reprezintă un viciu de legalitate sancționat cu nulitatea**, în cauză sunt incidente dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, care referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, stipulează:

„ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din norma legală precitată, rezultă că un act administrativ fiscal este nul în situațiile enumerate la lit. a) – c), respectiv:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare

În cauză neconstatându-se vreo situație din cele de mai sus, caz în care nu este incidentă nulitatea absolută, așa cum pretinde petenta.

În ceea ce privește prezumtiva încălcare a principiilor buneii-credințe, a aplicării unitare a legislației, respectiv a rolului activ, suplimentar de cele expuse mai sus, precizăm că argumentele prezentate de petentă sunt de ordin pur teoretic, neindicând în mod exact modalitatea în care în opinia sa au fost încălcate aceste principii.

Astfel, de exemplu, în ceea ce privește aplicarea unitară a legislației, petenta nu a prezentat vreun mijloc de probă - act provenind de la autoritatea fiscală, în care autoritatea fiscală să fi interpretat și aplicat dispozițiile legale la care face trimitere în alt mod decât s-a procedat în cazul petentei.

De asemenea, referitor la rolul activ al autorității fiscale, precizăm că deși în cuprinsul RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, inspecția fiscală a indicat cu titlu de exemplu documente care ar fi putut fi luate în considerare pentru recunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile cu consecința diminuării masei impozabile a impozitului pe profit și respectiv pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA - a se vedea, de exemplu, fila 10, penultimul paragraf din RIF în legătură cu mărfurile degradate – în cadrul procedurii administrative de soluționare a contestației nu au fost depuse documente noi.

Pentru argumentele mai sus prezentate, DGRFP Timișoara constată că nu se confirmă pretinsa nemotivare a deciziei de impunere – în fapt – neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei, respectiv a TVA în sumă totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta datorează obligațiile mai sus precizate, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. ... /18.09.2018, respectiv nu demonstrează că achizițiile efectuate de petentă au fost efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile/în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina petentei impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei, ca urmare a neacordării dreptului de deducere aferent cheltuielilor și TVA efectuate cu achiziția de bunuri și servicii, astfel:

a) petenta a înregistrat în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” suma de ... ,43 lei în baza unor facturi de transport emise de firmele P T SRL și A ... SRL, considerând cheltuiala deductibilă la masa profitului impozabil, respectiv exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei; organele de inspecție fiscală constatând că facturile de transport emise de firmele P T SRL și A ... SRL nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nefiind probat faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în folosul operațiunilor taxabile.

b) petenta a înregistrat în contul 6588.03 „Alte cheltuieli din exploatare” suma de ... lei, prin articolul contabil 6588.03 = 371.01, cu explicația „accident f.506/2012”, fără a deține documente din care să faptul că mărfurile au fost distruse în accident; astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv ajustând TVA în sumă de ... lei aferentă contravalorii mărfurilor degradate.

c) în anul 2014, petenta a considerat suma de ... lei reprezentând amendă aplicată de Direcția Regională Antifraudă ca fiind o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 21 alin. 4 lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2014 – 31.12.2015, stipulează:

„(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.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la 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.”

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 lit.f):

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Totodata, la pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii este conditionată de justificarea prestării efective a serviciilor în baza contractelor încheiate, a situațiilor de lucrări, proceselor-verbale de recepție, rapoartelor de lucru, studiilor de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare precum și de dovada din partea contribuabilului a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, la art. 146, alin.(1), lit. a) din actul normativ invocat mai sus, se stipulează:

“(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 [...];”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

a) Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala, se reține ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatare dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA inscrise în facturi emise de firmele P T SRL și A ... SRL pentru servicii de transport deoarece petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că motivul principal pentru care organele de inspecție fiscală nu au considerat deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala înscrisă în facturi de transport emise de firmele P T SRL și A ... SRL, respectiv nu au acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, îl reprezintă faptul că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, deoarece nu conțin toate datele (rută, numărul de kilometri, bunurile transportate), nefiind **probat** faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil în anul 2012:

„(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) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

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

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

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

(...)”

Învederăm că petenta avea dreptul de a înregistra aceste cheltuieli cu serviciile de transport, dar acest aspect nu conduce automat și obligatoriu la calificarea din punct de vedere fiscal a acestor cheltuieli ca fiind deductibile, ele trebuind a fi justificate cu documentele prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal, pentru a putea diminua masa impozabilă a impozitului pe profit.

Ori așa cum rezultă din dispozițiile legale citate, legiuitorul a instituit prin Codul fiscal demonstrarea de către contribuabil a faptului că serviciile au fost efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective făcându-se cu documente pe care legiuitorul le enumeră cu titlu exemplificativ.

Astfel, petenta avea obligația de a justifica aceste cheltuieli cu documente, faptul că a prezentat facturi care conform petentei sunt în legătură cu obiectul său de activitate, fiind transportate fructe și legume, ar putea eventual demonstra a doua condiție de la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citat mai sus, care cade în sarcina contribuabilului de a dovedi „necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Învederăm că petenta avea posibilitatea de a justifica deductibilitatea cheltuielilor prin prezentarea unor documente de transport CMR-uri, astfel încât să se poată stabili o legătură între mărfurile achiziționate, înregistrate în contabilitatea financiară fiscală a petentei și transporturile care au avut drept scop transportul mărfurilor achiziționate. Necesitatea prezentării scrisorii de trăsură CMR se impune pentru a demonstra ca serviciul de transport a fost efectiv prestat și astfel cheltuiala este justificată, respectiv petenta are posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere a TVA.

Acest mijloc de probă pe lângă faptul că era ușor de obținut, era și obligatoriu - a se avea în vedere dispozițiile Decretului nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), semnată la Geneva la 19 mai 1956, conform căruia nu se întocmește o singură scrisoare de trăsură (CMR), ci acestea se întocmesc în mai multe exemplare; astfel la art. 5 se stipulează:

“ART. 5

1. Scrisoarea de trăsura este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsura o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar la treilea se retine de transportator.”,

fiind reglementată în cadrul Convenției și situațiile în care transporturile sunt efectuate de transportatori succesivi.

Conform Convenției, proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură, iar în condițiile în care petenta pretinde considerarea cheltuielii ca deductibilă avea obligația de a prezenta documente justificative, inclusiv contracte de prestări servicii, scrisori de trăsură CMR, însă petenta nu a prezentat niciun mijloc de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală suplimentar față de facturile din inspecția fiscală deși legiuitorul a reglementat posibilitatea, ca în procedura administrativă de soluționare a contestației, să prezinte mijloace de probă noi.

Se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind

îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile/operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității.

Serviciile au anumite caracteristici particulare, care le diferențiază serviciile de produse, cea mai importantă fiind intangibilitatea acestora și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, fapt care a determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Este adevărat ca existența unui contract de prestari servicii încheiat între părți și detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al unei cheltuieli, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Astfel, în speta se reține jurisprudența consacrată a Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. **1261/12.03.2014**, prin care instanța a reținut faptul că „(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.”

De asemenea, prin Decizia nr. **1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut și faptul că “urmare a prevederilor art.145 alin. (3) lit a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate” precum și faptul că “efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Totodată, în speța se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. **398/16.02.2016**:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administreează mijloace de probă,

putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***

Astfel, se reține ca pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al unei cheltuieli trebuie îndeplinite condițiile de forma și fond, simpla prezentare a unui contract și a unei facturi nefiind suficiente, contribuabilul trebuind să justifice prestarea efectivă a serviciilor cu documente întocmite potrivit specificului activității sale.

În lumina celor de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în condițiile în care petenta nu a prezentat niciun alt mijloc de probă din care să rezulte prestarea serviciilor de transport, respectiv legătura de cauzalitate dintre serviciile de transport și mărfurile, indicate generic, care au intrat în gestiunea petentei, care să prezinte un anumit grad de exactitate, astfel încât să poată fi corelate și din care să rezulte fără echivoc prestarea serviciilor, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... ,43 lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul masei impozabile, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei.

b) În ceea ce privește:

- **b.1)** înregistrarea de către petentă, în anul 2012, în evidența financiar contabilă, contul 6588.03 „Alte cheltuieli din exploatare”, a sumei de ... lei, prin articolul contabil 6588.03 = 371.01, cu explicația „accident f.506/2012”, considerând-o deductibilă la calculul profitului impozabil, fără a deține documente din care să rezulte faptul că mărfurile au fost distruse în accident, respectiv

- **b.2)** înregistrarea de către petentă în lunile iulie, august și septembrie 2017, în contul 607.03 „Mărfuri degradate” a sumei de ... ,13 lei cu explicația „fructe deteriorate” reprezentând contravaloare mărfuri degradate, fără a deține documente din care să rezulte faptul că mărfurile au fost degradate, nemaiputând fi utilizate în activitatea petentei, se rețin următoarele:

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 6) alin(1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care precizează:

“**ART. 6**

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în

contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

coroborat cu art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 1 în ceea ce privește calculul impozitului pe profit (pct. b.1), care au fost citate în cuprinsul prezentei, respectiv cu art.21, la alin.(4) lit.c), care include în categoria cheltuielilor care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și:

“c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

(...)

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

Referitor la pct. b.2) în cauză sunt incidente dispozițiile Codului Fiscal din 8 septembrie 2015, actualizat, aprobat prin **Legea nr. 227/2015**:

“ART. 304

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt **demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă**. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 270 alin. (8) și la art. 271 alin. (5).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

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 și totodată se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că petenta a înregistrat scăderea din gestiune a produselor motivând că acestea au fost depreciate din punct de vedere calitativ, fără să facă dovada cu documente că bunurile au fost distruse ca urmare a unor cauze obiective, că nu sunt imputabile sau că au fost distruse și nu au mai intrat în circuitul economic.

Astfel, petenta, în momentul constatării apariției depreciilor calitative ale bunurilor avea obligația să procedeze la efectuarea inventarierii, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, putând astfel să probeze cuantumul depreciilor în funcție de constatările comisiei de inventariere.

În cuprinsul RIF care stat la baza deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au indicat documentele justificative care puteau proba degradarea mărfurilor raportat la legislația în vigoare, astfel: Decizia de numire a comisiei de inventariere, liste de inventar care să cuprindă produsele deteriorate, notă care să confirme necesitatea scoaterii din gestiune a acestor produse, decizie de valorificare a rezultatelor inventarierii, dispoziție prin care se dispune scoaterea din gestiune a mărfurilor degradate, dovada distrugerii acestora.

Însă deși petenta este cea care solicită exercitarea dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care în procedura fiscală sarcina probei revine contribuabilului conform art. 72 și art. 73 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei

ART. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

aceasta nu a depus în motivarea contestației conform art. 269 (1) lit. d) Cod procedură fiscală vreo dovadă pe care să-și întemeieze pretențiile.

Astfel unica susținere a petentei din contestația – fila 4 – în legătură cu distrugerea bunurilor este că aceasta „rezultă din probele aduse de către administratorul societății, probe ce nu au fost luate în considerare de către organul de inspecție fiscală.”, fără indicarea în concret și depunerea acelor „probe” care să fie analizate de organul de soluționare a contestației conform art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală care prevede: „(...) Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Pe cale de consecință, în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze indubitabil în anul 2012 „distrugerea mărfurilor în accident”, respectiv în anul 2017 „degradarea fructelor/mărfurilor” pentru care petenta pretinde considerarea cheltuielii cu achiziția mărfurilor ca deductibilă la calculul profitului impozabil (anul 2012), respectiv neaplicarea măsurii de ajustare a TVA (anul 2017) efectuată de organele de inspecție fiscală, fără a respecta condițiile impuse de legiuitor respectiv:

- de a prezenta un contract de asigurare a mărfii distruse în anul 2012 și de a-și înregistra cheltuiala în baza unui document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii (conform art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003) de distrugere a mărfii, explocația “accident f.506/2012” nefiind suficientă în lumina dispozițiilor legale aplicabile în cauză;

- de a prezenta documentele impuse de legiuitor la alin. 2 lit. a) al art. 304 din Legea nr. 227/2015, care conferă dreptul contribuabilului de a nu aplica ajustarea, respectiv de a prezenta documente care să “demonstreze sau să confirme în mod corespunzător” că bunurile au fost distruse.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de ... lei, respectiv au ajustat aferent anului 2017 TVA în sumă de ... lei.

c) Referitor la considerarea în anul 2014, a sumei de ... lei reprezentând amendă aplicată de Direcția Regională Antifraudă ca fiind o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Cheltuieli
ART. 21

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

b) *dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;*

Potrivit prevederilor legale citate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate de contribuabil.

Asa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli suma de ... lei reprezentând amendă fără a fi luate în calcul la determinarea profitului impozabil.

Cum profitul impozabil se determină, potrivit legii, 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**, se reține că petenta nu a respectat principiul de bază al determinării profitului impozabil.

Prin neluarea în considerare, ca și cheltuielă nedeductibilă, a sumei de ... lei, petenta a diminuat masa profitului impozabil cu această sumă și implicit impozitul pe profit aferent.

În concluzie, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 21 alin. 4 lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de ... lei ca fiind o cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Suplimentar de argumentele prezentate vis-a-vis de capetele de cerere de la pct. A. lit. a) – c), învederăm că în contestația formulată au fost identificate motive de fapt, însă deși în contestația formulată se regăsesc motive de drept referitoare la procedura fiscală, **contestația nu conține niciun motiv de drept referitor la fondul cauzei** – deductibilitatea cheltuielilor și stabilirea taxei pe valoarea adăugată.

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cea 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 contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt (conținute) și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază (nefiind depus niciun mijloc de probă).

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării; ori așa cum am precizat, petenta s-a limitat doar la precizarea normelor legale care referă la procedura fiscală, ignorând

prezentarea motivelor de drept referitoare la fondul cauzei – impozitul pe profit și TVA – necalificând juridic operațiunile în cauză.

Pe cale de consecință, în legătură cu capetele de cerere prezentate la pct. A lit. a) – c), contestația formulată va fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;**”.

B. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achizițiilor intracomunitare stabilite ca fiind efectuate de petentă urmare programului VIES, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice va analiza legalitatea acestora având în vedere răspunsul ulterior încheierii inspecției fiscale al Serviciului de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara nr. DEX ... /03.10.2018 conform căruia „nu se confirmă realizarea achizițiilor intracomunitare de bunuri, nu există consecințe fiscale pe teritoriul național, cu privire la acest aspect”.

În fapt, urmare interogării bazelor de date ANAF - aplicația informatică VIES – raportat la corespondența cu Serviciul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe între declarațiile furnizorului A Y Polonia care raportează livrări de bunuri către petentă, în timp ce aceasta nu-și declară achizițiile intracomunitare în trim. IV 2014.

Având în vedere că petenta nu a înregistrat în evidența financiar contabilă în trim. IV 2014 aceste achiziții de bunuri, organele de inspecție fiscală au apreciat că suma de ... lei (declarată de firma poloneză ca livrare intracomunitară) reprezintă achiziții de legume efectuate de petentă, destinația finală a acestora fiind revânzarea.

Astfel, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte achizițiile efectuate de la operatorul polonez, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor raportate conform art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, estimând că veniturile realizate de petentă în trim. IV 2014 sunt de ... lei.

Pe cale de consecință, s-a majorat baza impozabilă cu suma de ... lei, stabilindu-se în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la TVA, urmare a reconsiderării tranzacțiilor dintre petentă cu firma A Y din Polonia, a rezultat că acestea sunt operațiuni impozabile fiind asimilate unor livrări de bunuri efectuate cu plată. Baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri fiind constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, în sarcina petentei s-a stabilit suplimentar o TVA în sumă de ... lei.

Ulterior inspecției fiscale, Serviciului de Informații Fiscale din cadrul AJFP Hunedoara a transmis Inspecției Fiscale adresa nr. DEX ... /03.10.2018, unde a fost înregistrată sub nr. ... /04.10.2018, în care în legătură cu operațiunile intracomunitare dintre societățile X SRL din România și A Y din Polonia, s-a primit răspunsul final de la autoritățile poloneze, din analiza căruia au rezultat următoarele:

„(...) Conform răspunsului, rezultă că autoritățile poloneze, în baza actelor prezentate de operatorul polonez, nu pot confirma realitatea livrărilor intracomunitare de bunuri declarate de A Y ca vândute către X SRL din Romania.

În concluzie, având în vedere faptul că nu se confirmă realizarea achizițiilor intracomunitare de bunuri, nu există consecințe fiscale pe teritoriul național, cu privire la acest aspect”.

Organele de inspecție fiscală au analizat informațiile conținute în adresa nr. DEX ... /03.10.2018 în considerarea dispozițiilor art. 113 Cod procedură fiscală, arătând că în condițiile în care s-a confirmat faptul că între cele două firme nu au avut loc operațiuni comerciale în trimestrul IV 2014, nu se mai justifică stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

coroborat cu art. 279 alin. (1) din aceeași normă legală, se va admite contestația pentru obligațiile fiscale reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

- **admiterea** contestației formulate de Societatea X SRL pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei și

- TVA în sumă de ... lei,

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-HD ... /18.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /18.09.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /18.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.