



DECIZIA NR. 10603/18.07.2018

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. Neamț,

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr....,
iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr...., asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Neamț**, cod de identificare fiscală ..., număr de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Neamț ... cod CAEN 2511-“Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice”, administrator Y, cu domiciliul fiscal în municipiul ...

Având în vedere că societatea are domiciliul fiscal în județul Neamț, competența de soluționare a contestației formulate de aceasta aparține Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

Prin adresa nr. 1..., Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași ne comunică faptul că prin Referatul nr...., directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Neamț**, către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași direcții regionale.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ... și Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată;

De asemenea, petenta mai contestă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-NT ...,

prin care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2016 cu suma de **S lei**, precum și accesoriile aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere atacată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actelor administrativ fiscale atacate, respectiv data de ..., așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii prin poștă a contestației, respectiv, așa cum rezultă de pe plicul cu care aceasta a fost transmisă, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.....

Contestația este semnată de către administratorul societății, doamna Y.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. S.C. X S.R.L. Neamț formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr F-NT ..., Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT ... și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-NT ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, precum și împotriva deciziei prin care au fost stabilite accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr F-NT ... susținând următoarele:

1.În ceea ce privește încălcarea de către organele de inspecție fiscală a normelor și principiilor ce fundamentează controlul fiscal, petenta susține că acestea au încălcat prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, cu modificările și completările ulterioare, deoarece decizia de impunere contestată și actele subsecvente nu conțin nicio referire la acest act normativ, obligatoriu de aplicat atunci când baza de impozitare este stabilită prin estimare.

În aceste împrejurări, petenta susține că decizia de impunere contestată este lovită de nulitate absolută.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală, prin modul de abordare a controlului fiscal, au încălcat sistematic chiar principiile invocate la pagina 7 din raportul de inspecție fiscală, nesocotind prevederile art.12

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

Astfel, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat dreptul de apreciere avut în vedere de legiuitor și susține că niciun partener comercial nu poate fi făcut răspunzător pentru comportamentul fiscal al altui agent economic, dacă nu se face dovada clară și certă a existenței unei înțelegeri în vederea fraudării intereselor fiscale naționale.

În ceea ce privește dreptul de reconsiderare a tranzacțiilor comerciale, petenta susține că organele de inspecție fiscală, subsecvent întemeierii deciziei de impunere pe dispozițiile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil pentru perioada ianuarie 2012-decembrie 2015, se raportează și la prevederile art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acest articol negăsindu-și aplicabilitatea decât în anumite situații expres și limitativ prevăzute de lege, petenta neregăsindu-se în aceste situații deoarece a înregistrat și condus evidența contabilă în conformitate cu dispozițiile Legii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea invocă în susținerea contestației Decizia nr.1735/2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție și susține că organele de inspecție fiscală nu pot proceda la estimarea bazei de impunere atâta timp cât sunt depuse declarațiile fiscale sau evidențele contabile și fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt corecte, complete, precum și în situația în care acestea sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Petenta mai susține că organele de inspecție fiscală nu au dovedit prin probe mai presus de orice dubiu reținerea fictivității unor facturi fiscale, invocate fără niciun suport real ca fiind nereale.

Societatea solicită să fie respectat art.171 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că, în directă legătură cu evidențierea cheltuielilor cu marfa aprovizionată a fost declarat și un venit rezultat din vânzarea acestor mărfuri, venit ce a fost impozitat. De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate și consideră că dacă achizițiile nu sunt reale aceste mărfuri nu au putut fi vândute, astfel că nu datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării lor.

Petenta afirmă că raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată conține o serie de afirmații ce sunt simple prezumții ale organelor de inspecție fiscală, izvorâte din interpretarea tranzacțiilor derulate cu cele patru societăți.

Contestatoarea susține că toate cele patru societăți erau active la data derulării tranzacției, că documentele emise atât de dânsa cât și de cele patru societăți sunt reale și întocmite în conformitate cu legislația în

vigoare și că organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada că facturile fiscale emise de aceste patru societăți nu îndeplinesc condițiile obligatorii prevăzute de lege, invocând în acest sens Decizia din data de 01.04.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în cazul Nidera vs. Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Referitor la considerarea ca fiind nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea unor mijloace fixe, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de decizia Consiliului de Administrație/administratorului societății de trecere în conservare a respectivelor mijloace fixe, această operație făcându-se în baza unui raport întocmit de o comisie tehnico-economică. Petenta mai afirmă că în cazul întreruperii folosirii unor mijloace fixe pentru o perioadă mai îndelungată este justificată revizuirea duratei de amortizare.

Referitor la calculul bazei de impozitare aferentă tranzacțiilor derulate cu cele patru societăți, petenta afirmă că acesta este eronat deoarece deși rezultă o bază de impozitare suplimentară a impozitului pe profit în sumă de S lei, în decizia de impunere contestată baza de impozitare este în sumă de S lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la cei patru furnizori, petenta afirmă că aceasta este în sumă de S lei, și nu de S lei cât au stabilit organele de inspecție fiscală. De asemenea, și suma totală precizată în raportul de inspecție fiscală la pagina 20, în cuantum de S lei, este eronată, stabilirea acesteia nefiind fundamentată pe niciun calcul care să-i fi fost comunicat.

2. Referitor la constatarea și reținerea excesului de putere a organelor de inspecție fiscală, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu aduc nicio dovadă prin care să fie negată existența mărfurilor, aceasta dovedind cu înscrisuri că mărfurile au intrat în gestiune conform facturilor fiscale și că prin raportul de inspecție fiscală se precizează că a fost verificat modul de realizare a inventarelor anuale, acestea corespunzând fizic și scriptic.

Societatea afirmă că tranzacțiile derulate cu cei patru furnizori, considerate fictive de organele de inspecție fiscală, au fost în totalitate declarate.

3. Petenta solicită și constatarea afectării grave a interesului legitim privat, așa cum este definit de art.2 alin.(1) lit.p) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a lipsei de corelare a aplicabilității prevederilor legislației fiscale invocate drept fundamentare a deciziei contestate.

Astfel, refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea acestui drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii

Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

Petenta consideră că Agenția Națională de Administrare Fiscală aplică duplicitar jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, acolo unde este în favoarea acesteia, dar o ignoră sau o clasifică nerelevantă pentru contribuabil acolo unde aplică forma în dauna substanței, creând astfel o neproporționalitate a controlului.

Contestatoarea mai afirmă că facturile emise de cei patru furnizori îndeplinesc cerințele obligatorii stipulate de normele în vigoare, neexistând nici măcar formal suspiciunea că acestea nu ar fi fost emise de emitenții declarați.

4. Referitor la lipsa totală de corelare a aplicabilității prevederilor legislației fiscale în contextul respectării dreptului intern raportat la cel comunitar, contestatoarea afirmă că modalitatea prin care se încearcă prin raportul de inspecție fiscală tranșarea controlului tematic cu privire la cele patru societăți, în lupta împotriva fraudei fiscale, statul român și-a anulat propriile axiome și principii pe care este clădit sistemul TVA, așa cum acestea sunt definite și în Directiva 112 armonizată prin legislația națională și imperativă prin prevederile art.267 din Tratatul UE.

Petenta invocă în susținerea contestației jurisprudența europeană (cauza C 174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet și cauza Marks & Spencer plc C 309/06 CEJ p.39-41) și afirmă că potrivit prevederilor Codului fiscal nu există nicio obligație legală de îndeplinit din partea unui contribuabil în sensul în care acesta este obligat, în vederea exercitării dreptului de deducere al TVA, să aibă relații doar cu furnizori care sunt înregistrați din punct de vedere al TVA sau sunt activi din punct de vedere fiscal. Obligația fiscală este una personală a entității sau persoanei înregistrate fiscal și nu poate fi transferată, orice metodă de îngrădire a acestei activități fiind o încălcare atât a jurisprudenței europene în privința liberului de schimb comercial, cât și a drepturilor constituționale prevăzute de art.45.

Petenta mai susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat de sistemul comun de TVA asigurat atât de Directiva TVA și legislația națională, cât și prin considerațiile Curții de Justiție a Uniunii Europene și invocă cauza C 483/09 Dankovski vs. Fiscul polonez, cauzele ungurești conexate Mahageben C-80/11, David C-142/11, precum și cauza „Bulves” AD împotriva Bulgariei-nr.3991/03 care prevede:

„71. Având în vedere îndeplinirea la timp și pe deplin de către compania reclamantă a obligațiilor sale de raportare TVA, incapacitatea sa de a asigura respectarea de către furnizor a obligațiilor sale de raportare TVA și faptul că nu a existat nicio fraudă în legătură cu sistemul de TVA de care compania reclamantă a avut cunoștință sau mijloacele necesare pentru a obține astfel de cunoștințe, Curtea constată că acesta din urmă nu ar fi trebuit să fi fost obligat să suporte toate consecințele eșecului furnizorului

său de a-și îndeplini obligațiile de raportare TVA în timp util, de a fi refuzat dreptul de deducere a TVA și, ca urmare, a fost obligat la plata TVA-ului pentru a doua oară, plus dobânda. Curtea consideră că aceasta constituie o povară individuală excesivă asupra companiei reclamante care tulbură echilibrul corect care trebuie menținut între cerințele interesului general al comunității și cerințele de protecție a dreptului de proprietate”

Petenta solicită să se procedeze la recunoașterea caracterului obligatoriu a deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată la 31 mai 2017 în cauza C-101/16, având ca părți pe S.C. X S.R.L. și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT ...de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Neamț**, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2015 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă perioadei 01.10.2012-30.06.2017.

De asemenea, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-NT ..., decizie prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016 cu suma de S lei.

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

În perioada verificată, 01.01.2012-31.12.2015, petenta a efectuat achiziții de mărfuri în sumă totală de **S lei** de la furnizori cu comportament fiscal neadecvat, care au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale ca fiind nedeductibile fiscal, cu efect asupra majorării bazei de impozitare a impozitului pe profit, având în vedere înregistrările contabile de intrare și descărcare a contului de marfă și faptul că pe întreg parcursul perioadei verificate, în inventariile generale ale patrimoniului, nu sunt înregistrate valorificări ale unor eventuale diferențe între valorile scriptice și cele constatate cu prilejul inventarierii cel puțin a stocurilor, creanțelor și datoriilor, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu respectă prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a întocmit o evidență clară a stocurilor și nu a adoptat una dintre cele trei metode legiferați pentru descărcarea acestora-FIFO, LIFO, CMP. Reîncadrarea cheltuielilor a avut în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de **S lei** au următoarea componență:

-S lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile înregistrate în evidența contabilă și declarate în declarația informativă 394 ca provenind de la S.C. C S.R.L. Pașcani, jud. Iași, în trimestrul I al anului 2012, nerecunoscute de furnizor prin declarare. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu data de 04.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus declarații fiscale și nici situații financiare pentru anul 2012. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 10.02.2009, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct. 3-„Durata prezentului contract cadru este limitat pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 10.02.2009 până la data de 10.02.2010, el prelungindu-se automat la expirarea lui pentru încă o perioadă egală cu prima”

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile efectuate de petentă, în trimestrul I al anului 2012, de la S.C. C S.R.L. Pașcani, jud. Iași nu au la bază un contract comercial în vigoare.

-S lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile înregistrate în evidența contabilă și declarate în declarația informativă 394 ca provenind de la S.C. P S.R.L. Iași, în lunile mai și iulie 2014, nerecunoscute de furnizor prin declarare. Ultimul decont de TVA a fost depus în luna martie 2014, iar declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120, a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu data de 08.10.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus situații financiare pentru anii 2013 și 2014. Societatea nu a fost verificată din punct

de vedere fiscal. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 01.05.2014, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

-S lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile înregistrate în evidența contabilă și declarate în declarația informativă 394 ca provenind de la S.C. A S.R.L. Neamț, în lunile iunie și iulie 2014, nerecunoscute de furnizor prin declarare, având în vedere că, deși acestea au fost declarate parțial în D 394, în deconturile de TVA depuse pentru cele 2 luni taxa pe valoarea adăugată colectată este zero. Declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”, cod CAEN 111, a fost declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.04.2016 și inactiv începând cu data de 14.10.2016. Societatea nu a depus situații financiare pentru anii 2014 și 2015. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 10.01.2012, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

-la pct. 3-„Durata prezentului contract cadru este limitat pe o durată de 1 an, începând cu data de 10.01.2012 până la data de 10.01.2013, el prelungindu-se automat la expirarea lui pentru încă o perioadă egală cu prima”.

-S **lei**, reprezentând cheltuieli cu mărfurile înregistrate în evidența contabilă și declarate în declarația informativă 394 ca provenind de la S.C. S S.R.L. Iași, în luna iunie 2014, declarate în declarația informativă D 394 și în decontul de TVA pentru luna iunie 2014. Societatea este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit începând cu data de 01.04.2014, dar nu a depus declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2014 și nici situațiile financiare. Din analiza datelor furnizate de aplicația cLynx, rezultă că societatea declară la rândul ei achiziții de la S.C. P S.R.L.. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect de activitate declarat „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat”, cod CAEN 4621, fiind declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.05.2015 și inactiv începând cu data de 08.10.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 26.03.2014, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

Pentru anul 2012, petenta depune declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, cu un profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit în sumă de S lei. Prin majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de S lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la S.C. C S.R.L. Iași, cheltuieli ce au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal, s-a stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de S **lei**.

Pentru anul 2013, petenta depune declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, cu un profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe de impozit pe profit pentru această perioadă.

Pentru anul 2014, petenta depune declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, cu un profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de **S lei**, cu următoarea componență:

-S lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea, nedeductibile fiscal, având în vedere că în bilanțul mijloacelor fixe s-a constatat existența unui buldoexcavator cu șenile, achiziționat în iunie 2012, a unei stații de sortare și concasare achiziționată în iulie 2007, a unui motocilindru compactor achiziționat în noiembrie 2011, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

-S lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la S.C. P S.R.L. Iași, S.C. A S.R.L. Neamț, S.C. S S.R.L. Iași, cheltuieli ce au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal.

Pentru anul 2015, petenta depune declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, cu un profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de **S lei**. Suma de S lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea, nedeductibile fiscal, având în vedere că în bilanțul mijloacelor fixe s-a constatat existența unui buldoexcavator cu șenile, achiziționat în iunie 2012, a unei stații de sortare și concasare achiziționată în iulie 2007, a unui motocilindru compactor achiziționat în noiembrie 2011, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

Astfel, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, societatea a declarat un impozit pe profit în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei în anul 2012 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

Pentru perioada 01.01.2012-30.06.2017, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat la organul fiscal o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** compusă din:

-**S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. C S.R.L. Iași, nerecunoscute de furnizor prin

declarare. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu data de 04.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus declarații fiscale și nici situații financiare pentru anul 2012. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. P S.R.L. Iași, în lunile mai și iulie 2014, nerecunoscute de furnizor prin declarare. Ultimul decont de TVA a fost depus în luna martie 2014, iar declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120, a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu data de 08.10.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus situații financiare pentru anii 2013 și 2014. Societatea nu a fost verificată din punct de vedere fiscal. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale;

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. A S.R.L. Neamț, în lunile iunie și iulie 2014, nerecunoscute de furnizor prin declarare, având în vedere că, deși acestea au fost declarate parțial în D 394, în deconturile de TVA depuse pentru cele 2 luni taxa pe valoarea adăugată colectată este zero. Declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”, cod CAEN 111, a fost declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.04.2016 și inactiv începând cu data de 14.10.2016. Societatea nu a depus situații financiare pentru anii 2014 și 2015. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale;

-S lei, reprezentând reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. S S.R.L. Iași, în luna iunie 2014,

declarate în declarația informativă D 394 și în decontul de TVA pentru luna iunie 2014. Societatea este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit începând cu data de 01.04.2014, dar nu a depus declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2014 și nici situațiile financiare.

Din analiza datelor furnizate de aplicația cLynx, rezultă că societatea declară la rândul ei achiziții de la S.C. P S.R.L.. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect de activitate declarat „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat”, cod CAEN 4621, fiind declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.05.2015 și inactiv începând cu data de 08.10.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale;

-S lei, reprezentând sold TVA preluat eronat în perioada 01.01.2012-30.06.2017.

Referitor la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2016, se reține că aceasta a fost stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-NT

Astfel, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016, petenta declară o pierdere fiscală în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă acestei perioade cu suma de S lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal cu amortizarea înregistrată pentru mijloace fixe pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.

Pierderea fiscală rămasă de recuperat la data de 31.12.2016 este în sumă de S lei.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-NT ... se menționează că nu se modifică baza de impunere a impozitului pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.01.2017-30.06.2017.

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:

1.Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste sume, în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală, constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în anul 2012 și 2014, petenta înregistrează cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la S.C. C S.R.L. Pașcani, S.C. A S.R.L. Neamț,

S.C. S S.R.L. Iași și S.C. P S.R.L. Iași, în sumă totală de S lei și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal aceste cheltuieli și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă motivat de următoarele:

1. Referitor la S.C. C S.R.L. Pașcani, jud. Iași, achizițiile efectuate de petentă, în sumă totală de S lei, nu au fost recunoscute de furnizor prin declarare. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu data de 04.09.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus declarații fiscale și nici situații financiare pentru anul 2012. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 10.02.2009, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct. 3-„Durata prezentului contract cadru este limitat pe o perioadă de 1 an, începând cu data de 10.02.2009 până la data de 10.02.2010, el prelungindu-se automat la expirarea lui pentru încă o perioadă egală cu prima”

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că achizițiile efectuate de petentă, în trimestrul I al anului 2012, de la S.C. C S.R.L. Pașcani, jud. Iași nu au la bază un contract comercial în vigoare.

2. Referitor la S.C. P S.R.L. Iași, achizițiile efectuate de petentă, în sumă totală de S lei, nu au fost recunoscute de furnizor prin declarare. Ultimul decont de TVA a fost depus în luna martie 2014, iar declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, cod CAEN 4120, a fost declarat neplătitor de TVA și inactiv începând cu

data de 08.10.2015, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Societatea nu a vut niciodată salariați, nu a depus situații financiare pentru anii 2013 și 2014. Societatea nu a fost verificată din punct de vedere fiscal. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 01.05.2014, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

3. Referitor la S.C. A S.R.L. Neamț –achizițiile efectuate de petentă, în sumă totală de S lei, nu au fost recunoscute de furnizor prin declarare, având în vedere că, deși acestea au fost declarate parțial în D 394, în deconturile de TVA depuse pentru cele 2 luni taxa pe valoarea adăugată colectată este zero. Declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2014 nu a fost depusă. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect principal de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”, cod CAEN 111, a fost declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.04.2016 și inactiv începând cu data de 14.10.2016. Societatea nu a depus situații financiare pentru anii 2014 și 2015. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (contracte, comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 10.01.2012, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „ vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

-la pct. 3-„Durata prezentului contract cadru este limitat pe o durată de 1 an, începând cu data de 10.01.2012 până la data de 10.01.2013, el prelungindu-se automat la expirarea lui pentru încă o perioadă egală cu prima”.

4. Referitor la S.C. S S.R.L. Iași

Petenta a achiziționat de la acest furnizor mărfuri în valoare totală de S lei. Această societate este înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit începând cu data de 01.04.2014, dar nu a depus declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit” pentru anul 2014 și nici situațiile financiare. Din analiza datelor furnizate de aplicația cLynx, rezultă că societatea declară la rândul ei achiziții de la S.C. P S.R.L.. Așa cum rezultă din consultarea bazei de date Fiscnet-Pregătirea controlului, aflată la dispoziția organului fiscal, furnizorul are ca obiect de activitate declarat „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat”, cod CAEN 4621, fiind declarat neplătitor de TVA începând cu data de 01.05.2015 și inactiv începând cu data de 08.10.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Comportamentul fiscal al furnizorului, precum și lipsa oricăror justificări din partea petentei cu privire la realitatea achizițiilor (comenzi, oferte, avize însoțire marfă) a determinat organele de inspecție fiscală să aprecieze că achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul cadru de colaborare pentru vânzarea-cumpărarea de produse pentru montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, încheiat la data de 26.03.2014, prin care sunt prevăzute următoarele:

-la pct.1 –Obiectul contractului constă în „vânzarea de produse necesare la prim montaj, reparație, producție și întreținere în domeniul industrial, conform comenzilor emise de cumpărător cât și a facturilor emise de către vânzător”, comenzi care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală;

-la pct.2 -Preț și modalitate de plată, „prețurile sunt cele din ofertele de preț”, ofertele de preț nefiind prezentate organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că organele de inspecție fiscală achizițiile efectuate de la acest furnizor nu sunt reale, astfel că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă de 376.712 lei, petenta neavând nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 90.386 lei.

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

“(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 prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Incidente speței sunt și prevederile pct.46 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene:

„pct.46 - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

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

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

părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.”

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale conform prevederilor lit.A, anexa 1, pct.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare:

„ (...) conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil și nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să conducă la obținerea de venituri impozabile.

Conform prevederilor legale, în sarcina contribuabililor subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblu său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect. Toate mențiunile cuprinse în orice document financiar contabil, trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea operațiunilor economice.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele aspecte:

În anii 2012 și 2014, **S.C. X S.R.L. Neamț** a procedat la achiziționarea de mărfuri de la un număr de 4 furnizori români: S.C. C S.R.L. Pașcani, S.C. A S.R.L. Neamț, S.C. S S.R.L. Iași și S.C. P S.R.L. Iași.

În conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT ..., pentru fiecare din cei 4 furnizori verificați, au fost consemnate aspecte privind comportamentul fiscal al acestora.

Fiecare din cei 4 furnizori a fost analizat distinct în cuprinsul actelor contestate, menționându-se punctual starea acestora (în cazul în

care nu mai este activ, dacă a declarat sau nu livrările către petentă, obiectul de activitate, dacă este plătitor de TVA, dacă a depus situații financiare și declarații fiscale, dacă are salariați, etc.

De asemenea, pentru fiecare furnizor din cei 4, s-au menționat contractele încheiate cu petenta și parte din conținutul acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că trei din cei patru furnizori nu au recunoscut prin declarare livrările către petentă și că între doi din cei patru furnizori au existat relații comerciale.

Afirmația contestată precum că organele de inspecție fiscală nu au dovedit cu probe mai presus de orice dubiu fictivitatea facturilor fiscale emise de cei patru furnizori este fără suport real.

De asemenea, **definiția operațiunilor fictive** cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale, ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale.

Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

În speță, se reține că prin Decizia nr.5679/2013 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție se precizează:

“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991: 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.”

Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”

În practică este consacrat principiul prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia autoritățile fiscale pot refuza dreptul de

deducere în situația în care se dovedește că deși bunurile au fost livrate sau serviciul a fost prestat, acestea nu au fost efectuate de către furnizorii înscriși în facturi, pentru că aceștia nu aveau salariați, nu au declarat livrări către petentă, nu depun declarații și situații financiare.

De asemenea, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte că operațiunile au fost reale, respectiv : contracte, comenzi, oferte, avize de însoțire a mărfii.

Astfel că, documentele justificative prezentate la inspecția fiscală, în susținerea facturilor de achiziții care au înscrise datele unor furnizori cu un comportament fiscal neadecvat, respectiv facturi și contracte de colaborare nu pot fi avute în vedere pentru acordarea deductibilității cheltuielilor, întrucât aceste documente nu dovedesc nici măcar intrarea în gestiune a mărfurilor, cu atât mai puțin proveniența lor.

Din constatările redade în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT ... reiese că, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.6 și art.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că facturile emise de cei 4 de furnizori nu au calitatea de document justificativ, în sensul prevederilor art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

- societatea nu a prezentat contracte în vigoare la data tranzacțiilor, note de comandă încheiate cu furnizorii, astfel încât să se poată identifica cantitățile contractate într-o anumită perioadă;

- nu s-a făcut dovada transportului pentru marfa achiziționată de la cei patru furnizori având în vedere că eventualele avize de însoțire a mărfii nu sunt arhivate împreună cu facturile și nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală;

- în contabilitate petentei, intrările de marfă de la cei patru furnizori sunt înregistrate prin metoda operativ contabilă, având în vedere că există o evidență cantitativă a mărfurilor la locul de depozitare și o evidență valorică în contabilitate. Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală Registrul stocurilor din care să rezulte înregistrările efectuate în conturile de stocuri, și nici fișe de magazie care să permită o evidență a bunurilor intrate și plusul de valoare adăugat acestora prin revânzare;

- societatea nu a utilizat o metodă consecventă, dintre cele admise de lege, cu privire la descărcarea stocurilor. De altfel, chiar administratorul societății, a precizat în Nota explicativă din data de 03.11.2017, la întrebarea nr.2 că: *"Descărcarea de gestiune se face separat pentru fiecare produs de pe facturile de livrare ...Documentele de evidență gestionară sunt NIR pentru recepția mărfurilor și facturi pentru livrare."*

Se reține faptul că în sarcina contribuabililor subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar

emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată.

Toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil, trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea operațiunilor economice.

Referitor la afirmația contestată, potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorilor, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției și totodată să verifice îndeplinirea tuturor condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă.

Îndeplinirea cerințelor de fond reglementează însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

În ceea ce privește invocarea de către societate a deciziilor Curții Europene de Justiție, se rețin următoarele :

-Curtea de Justiție de la Luxemburg, prin jurisprudența constantă, a subliniat că statele membre nu pot limita dreptul de deducere a TVA-ului decât în cazurile prevăzute expres în Directiva 2006/112. Pe de altă parte, Curtea s-a pronunțat în contextul sistemului de taxare inversă, în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile;

-În Hotărârea ECOTRADE din 8 mai 2008 (Cauzele conexe C-95/07 și C-96/07), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a dispus în mod expres: *„Astfel, nerespectarea de către o persoană impozabilă a formalităților impuse de un stat membru în temeiul art. 18 alin. (1) lit.(d) din a șasea directivă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere, din moment ce, în temeiul principiului neutralității fiscale, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor trebuie să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile”*. Deși întreaga jurisprudență comunitară și națională este în sensul că, în aprecierea realității fiscale a operațiunii economice a contribuabilului, conținutul formal al documentelor, inclusiv al facturii, nu trebuie absolutizat și că informațiile care trebuie cuprinse în acestea trebuie să fie suficiente pentru a determina persoana impozabilă și

realitatea operațiunii economice. Astfel, **singura situație în care trebuie exclus caracterul real al unei operațiuni economice este aceea în care se efectuează tranzacții fictive, „acestea putând fi demonstrate prin declarații false ale cifrei de afaceri sau prin facturi false”** (punctul 59 din Hotărârea HA LI FAX a CJUE, C-255/02). **Proba caracterului fictiv trebuie realizată de către organele de control fiscal. Acestea trebuie să realizeze proba în așa manieră încât să se răstoarne prezumția de nevinovăție de la care ar trebui să se pornească;**

-Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA plătită în amonte, dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă. Pentru a fi în prezența unei practici abuzive, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, indiferent de aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei a șasea sau ale legislației naționale care o transpune, să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi. **În al doilea rând, trebuie de asemenea să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor tranzacții este obținerea unui avantaj fiscal;**

-,„Atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă”. (CJE, cauza C-255/02, Halifax pic, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs/Excise, publicată în Culegere 2006, p.l-1609).

Bazându-se pe hotărârea pronunțată în afacerea Halifax. Curtea a decis că Directiva a șasea interzice orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA plătită în amonte **dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă.** (CJE, cauza C-223/03, University of Huddersfield. publicată în Culegere 2006, p.l-1751).

În înțelesul Codului Fiscal, scopul economic al unei tranzacții trebuie să reflecte întocmai modul cum aceasta se produce, să fie în concordanță cu realitatea, să se deruleze cu respectarea cadrului legal și să pună în evidență drepturile și obligațiile aferente operațiunii, iar simpla deținere a unor facturi întocmite conform prevederilor Codului Fiscal, în funcție de care s-au efectuat anumite înregistrări în contabilitate nu dau drept de deducere unor operațiuni care în fapt nu au avut loc.

Astfel, în sens economic și fiscal într-o relație de afaceri, tranzacțiile economice desfășurate trebuie analizate din punct de vedere al veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor fiscale pe care le implică.

Se reține faptul că furnizorii petentei nu au înregistrat și declarat livrările aferente corespunzător acestor achiziții de bunuri, astfel că nu au achitat la bugetul de stat TVA - ul ce trebuia colectat.

Apoi, obiectele de activitate ale acestor furnizori sunt cu totul altele și nu au legătură cu natura bunurilor înregistrate ca achiziții în evidența contabilă a petentei.

Ulterior, acești furnizori au fost declarați contribuabili inactivi și li s-a retras calitatea de plătitori de TVA.

Prin urmare, acești furnizori au avut un comportament fiscal fraudulos, existând totodată o pierdere de venituri fiscale câtă vreme TVA-ul nu a fost colectat în amonte, iar petenta și-a exercitat dreptul de deducere, astfel încât este pus în cauză principiul neutralității impozitării, fiind aplicabilă **mutatis mutandis** ipoteza specială din cauza Paper Consult.

Astfel, la punctul 46 din Hotărârea Paper Consult precitată s-a reținut că neplata TVA -ului s-ar repercuta asupra prețului de vânzare al produselor și al serviciilor și ar procura vânzătorului un avantaj concurențial care crește volumul vânzărilor.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

În această privință, Curtea de Justiție a statuat că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea Fini din 3 martie 2005, C 32/03).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțele naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35 și 37. precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

Or, chiar Curtea de Justiție a Uniunii Europene a precizat la paragraful 48 al hotărârii pronunțate în cauza PPUH, C-277/14. că: "Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. în astfel de împrejurări. în scopul celei de A șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 38 și 39. precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13. EU:C:2014:69, punctul 27)".

Relevante în acest sens sunt și mențiunile de la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH, anterior citată: "Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări

a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64)".

Or, organul de soluționare a contestației apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile expuse la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH și care se reflectă în dispozitivul acesteia în situația de excepție când se poate refuza acordarea dreptului de deducere.

Astfel, este neîndoielnic în cauză că organele fiscale au constatat neregularități comise de persoanele care au emis facturile în amonte.

Se reține că la dosar există elemente obiective din care reiese că petenta știa sau cel puțin ar fi trebuit să știe că, prin achizițiile sale, participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală.

Așadar, petenta putea să acceseze cu ușurință site - ul ANAF și să observe că furnizorii săi nu au întocmit declarații fiscale privind taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește solicitarea petentei privind constatarea și reținerea gravei încălcări a normelor și principiilor ce fundamentează controlul fiscal, organul de soluționare a contestației reține că baza de impozitare suplimentară nu a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin estimare, așa cum precizează societatea, astfel că această susținere nu poate fi reținută. Nicăieri în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se face trimitere la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare.

Referitor la constatarea și reținerea excesului de putere și la constatarea afectării grave a interesului legitim privat, se reține că soluționarea acestora nu sunt de competența organului de soluționare a contestației, ci de competența instanței judecătorești.

Referitor susținerea petentei precum că în raportul de inspecție fiscală ar exista erori, nici această susținere nu poate fi reținută deoarece:

-baza de impozitare stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de s lei este compusă din: s lei, reprezentând cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la cei 4 furnizori, considerate nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală și din s lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, considerate de asemenea nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală.

Petenta este într-o completă eroare atunci când afirmă că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă achizițiilor de la cei patru furnizori este în sumă de S lei și nu de S lei, deoarece, așa cum rezultă din decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază

impozabilă suplimentară pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la cei patru furnizori în sumă de S lei, baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit fiind în sumă de S lei.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că suma totală de S lei, precizată la pagina 20 din raportul de inspecție fiscală, este eronată, nefiind fundamentată pe niciun calcul, facem precizarea că aceasta sumă reprezintă baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, fiind compusă din: S lei bază impozabilă a impozitului pe profit + S lei bază impozabilă a taxei pe valoarea adăugată + S lei diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016.

În ceea ce privește lipsa de corelarea aplicabilității legislației fiscale în contextul respectării dreptului intern raportat la cel comunitar, invocată de petentă, facem precizarea că acest aspect nu este de competența organului de soluționare a contestației.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art. art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei și la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016 cu suma de S lei, înscrisă în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscal nr.F-NT ..., aferente cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează acest impozit și dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2016, în condițiile în care respectivele mijloace fixe nu au fost utilizate în activitatea societății.

În fapt, în anul 2014, 2015 și 2016, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (buldoexcavator cu șenile achiziționat în iunie 2012, stație de sortare și concasare achiziționată în iulie 2007, motocilindru compactor achiziționat în noiembrie 2011) în sumă de S lei, S lei și S lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că întrucât petenta nu a făcut dovada utilizării în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de S lei nu sunt deductibile fiscal. Astfel, pentru anii 2014 și 2015 au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, iar pentru anul 2016 au diminuat pierderea fiscală aferentă acestui an cu suma de S lei.

În drept, art.19 alin.(1) și art.24 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conțin următoarele prevederi:

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

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

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este deținută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative și că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.70² 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, dat în aplicarea art.24 din Codul fiscal, și anume:

“70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”

Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.25 alin.(1) și art.28 alin.(12) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.19-(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

“Art.25-(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

“Art.28-(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

(...)

k) în cazul în care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală;

Așadar, din prevederile legale valabile pentru anii 2014 și 2015, se reține ideea că în cazul mijloacelor fixe neutilizate pentru cel puțin o lună de zile (puse în conservare, cu alte cuvinte), recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se face începând cu luna următoare repunerii în funcțiune, prin recalcularea cotei de amortizare în raport cu durata rămasă de utilizare.

Prin urmare, în perioada de neutilizare temporară nu se calculează amortizare fiscală începând cu luna următoare datei începerii perioadei de neutilizare.

În cazul în care conservarea are loc pentru o perioadă îndelungată (cum este cazul suspendării activității), se justifică revizuirea duratei de amortizare, ceea ce va conduce la noua cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

În ambele cazuri, la repunerea în funcțiune a mijlocului fix, este permisă recuperarea valorii rămase neamortizate pe durata de utilizare rămasă.

În ceea ce privește anul 2016, prevederile art.28 alin.(12) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt clare, în sensul că în cazul în care mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în anii 2014, 2015 și 2016 aceste mijloace fixe nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Însuși administratorul societății, recunoaște prin răspunsul dat la întrebarea nr.8 din Nota explicativă din data de ... că:

“Buldoexcavatorul cu șenile a fost achiziționat în vederea închirierii acestuia către diverși clienți, dar din lipsă de cerere din data de 15.01.2014 este lăsat în custodia furnizorului S.C. A conform contract de custodie anexat.

Stația de sortare și concasare a fost achiziționată în vederea deschiderii unei noi activități care nu s-a finalizat.

Scheletul este la ..., motoare, reductoare.”

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de

decizia Consiliului de Administrație/administratorului societății de trecere în conservare a respectivelor mijloace fixe, această operație făcându-se în baza unui raport întocmit de o comisie tehnico-economică, deoarece, în primul rând, chiar dacă societatea ar fi deținut o asemenea decizie, aceasta nu a fost prezentată organelor de inspecție fiscală, iar în al doilea rând chiar dacă respectivele mijloace fixe ar fi fost trecute în conservare, regimul fiscal al cheltuielilor ar fi fost același, respectiv acestea nu sunt deductibile fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art. art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu aduce argumente și nu depune documente în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, compusă din:

-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de mărfuri de la cei 4 furnizori;

-S lei, reprezentând sold TVA preluat eronat în perioada 01.01.2012-30.06.2017.

Se reține faptul că deși petenta contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aceasta nu aduce nicio motivație referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [....].”

De asemenea, pct. 2.5., 2.6. și pct. 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, precizează că:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[....]

a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

În speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”**

Potrivit doctrinei, 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.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât contestatoarea 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 contestatorului.**

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „Potrivit art.207 (1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.”**

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, și ținând seama de prevederile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 45 de zile în care se putea formula și contestația, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a depus niciun document justificativ și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art.276 alin. (6) din același act normativ, unde se specifică: „*Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei*”, organul de soluționare competent nu va mai proceda la analiza pe fond a contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 948 lei, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** se va respinge ca nemotivată.

4. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fond asupra contestației împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT ..., în condițiile în care contestația este lipsită de interes.

În fapt, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-NT ..., a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT ..., act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-NT ... se menționează că nu se modifică baza de impunere a impozitului pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.01.2017-30.06.2017.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 131 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, referitor la rezultatele inspecției fiscale, se precizează că:

“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 factual 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. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul - 13 - prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde

și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(...)

(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;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale; (...)"

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art. 1, referitor la titlul de creanță, se precizează că:

"Art. 1-In înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

Totodata potrivit art. 268 din același act normativ:

"Art. 268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale. (...)"

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 268 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, deci nu a fost lezată în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-NT

Articolul 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare precizează că:

“Art. 280-(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 12.1 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“12.1 Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale menționate, considerentele prezentate, se va respinge ca fiind lipsită de interes contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT 296/27.11.2017.

5. Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la obligațiile de plată accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care acestea nu au fost instituite și comunicate petentei la data formulării contestației, respectiv la data de 18.01.2018.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a înregistrat sub nr. ... contestația depusă prin poștă la data de **18.01.2018** de **S.C. X S.R.L. Neamț** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ... și a dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere aferente sumelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată.

Organul fiscal, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Serviciul Fiscal Orășenesc Țîrgu Neamț, prin adresa nr. ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG ..., existentă la dosarul cauzei, urmarea solicitărilor făcute de organul de soluționare, prin adresa nr...., precizează că pentru **S.C. X S.R.L. Neamț**, accesoriile aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ..., au fost instituite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.

Așa cum rezultă din documentele transmise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Serviciul Fiscal Orășenesc Țîrgu Neamț , prin adresa nr...., înregistrată la Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Iași sub nr...., Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... a fost transmisă prin poștă petentei, aceasta fiind confirmată de primire la data de 30.01.2018.

Astfel, data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/18.01.2018 este data de 30.01.2018, deci după data depunerii contestației, respectiv 22.01.2018.

În drept, conform dispozițiilor art. 268 alin. (2), art. 269 alin. (2), art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 268- (2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„Art. 269-(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

„Art. 270- (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta era îndreptățită să formuleze contestație, doar în situația în care a fost lezată în drepturile sale prin emiterea și comunicarea unui act administrativ fiscal, având posibilitatea de a depune contestație, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, iar în speță contestația a fost depusă prin poștă la data de **18.01.2018, anterior comunicării actului administrativ fiscale atacat**, respectiv Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/18.01.2018, comunicată petentei la data de **30.01.2018, motiv pentru care contestația formulată împotriva accesoriilor** aferente debitelor stabilite prin Decizia privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ..., **urmează a se respinge ca prematur formulată.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Neamț** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT . de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

-S lei impozit pe profit;

-S lei taxă pe valoarea adăugată.

Art.2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-NT referitor la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2016 cu suma de **S lei**.

Art.3.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ..., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Art.4. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Neamț** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-NT

Art.5. Respingerea ca prematur formulată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Neamț**, cu privire la accesoriile aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT .. de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț.