



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestatiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 411 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921458/.X./2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **921458/.X./2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în .X., Sat .X., .X., .X., jud. .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., având ca obiect suma de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** – impozit pe profit;
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la data de .X./2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește emiterea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

S.C. .X. SRL a contestat și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.

S.C. .X. SRL, la data depunerii contestației, figurează la poziția nr..X. din anexa .X. – „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de .X./2014”, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr..X./2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv .X./2014, așa cum reiese din confirmarea de primire a actului administrativ fiscal mai sus menționat, și de data depunerii contestației, respectiv .X./2014, potrivit ștampilei Registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere că deși prin dispoziția de măsuri s-a dispus corectarea pierderilor fiscale anuale declarate, corelat cu constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală la pag.10-12, prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pentru perioada .X./2009 – .X./2013, și văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile și măsurile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr..X./2014 și prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, precizând următoarele:

1) Cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit Organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit următoarele sume:

- .X. lei, aferentă anului 2009;
- .X. lei, aferentă anului 2010 (exercițiul fiscal până la trim.IV 2010);
- .X. lei, aferentă anului 2010 (exercițiul fiscal al trim.IV 2010);
- .X. lei, aferentă anului 2011;
- .X. lei, aferentă anului 2012;
- .X. lei, aferentă anului 2013.

Aceste cheltuieli reprezintă imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garantează depozitarea și manipularea, invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea precizează că, așa cum susțin și organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr..X./2014 la pct.2.12 Motivul de fapt – 1, în anul fiscal 2009, sumele mai sus enumerate reprezintă imputații și nu cheltuieli de natura stocurilor constatate lipsă la inventar. În motivarea acestei opinii, societatea aduce următoarele argumente:

- conform contractelor încheiate de S.C. .X. SRL și clienții săi, i-au fost imputate sume reprezentând cuantumul mărfurilor pentru care societatea avea obligația transportului, manipulării și depozitării. Aceste valori imputate reprezintă în fapt daune-interese/despăgubiri solicitate de clienții S.C. .X. SRL pentru îndeplinirea defectuoasă a contractului dintre părțile contractante;

- un alt motiv pentru care societatea susține că aceste cheltuieli reprezintă imputații/despăgubiri și nu cheltuieli de natura bunurilor lipsă la inventar este și faptul că prin contractele încheiate de S.C. .X. SRL cu clienții săi se stabilesc sumele ce urmează a fi imputate ca fiind valoarea pierderilor de pe stoc la care s-a aplicat discount cu o anumită valoare admisă de client ca pierdere în procesul de transport/manipulare/stocare (ex: 7% conform punctului 16.5 din contractul încheiat de SC .X. și SC .X. SRL); astfel în acest caz, societatea precizează că nivelul cheltuielilor de natura stocurilor lipsă din gestiune sau degradate este diferit de cel al imputațiilor facturate în fapt de beneficiar S.C. .X. SRL;

- în sprijinul afirmației că sumele enumerate reprezintă în fapt imputații/daune interese și nu cheltuieli de natura stocurilor lipsă la inventar, societatea invocă Circulara nr..X./2008 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor – Cabinet .X. prin care, la pct.II „*Tratamentul fiscal aplicabil pentru bunurile lipsă pe timpul transportului*” se precizează „Dacă potrivit contractului încheiat între transportator și beneficiarul transportului, societatea de transport este obligată să-l despăgubească pe beneficiar pentru contravaloarea bunurilor constatate lipsă pe timpul transportului, suma respectivă constituie o despăgubire acordată pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale”. Astfel, societatea susține că adresa amintită nu face vorbire de o lipsă din gestiunea transportatorului ci de o despăgubire solicitată de proprietarul mărfii către transportator, a cărei valoare poate să difere de valoarea mărfii constatate lipsă;

- un alt argument în susținerea opiniei societății este faptul că nu înregistrează în gestiunea proprie (clasa conturi 3) valoarea mărfurilor depozitate în timpul derulării contractelor. Așa cum stipulează toate contractele încheiate de societate cu diverșii beneficiari, pe timpul

depozitării dreptul de proprietate asupra mărfii nu se transferă, el aparținând în fapt clientului S.C. .X. SRL. Astfel, S.C. .X. SRL nu operează cu conturi de stocuri (clasa 3) în care să fie înregistrate valoarea mărfurilor depozitate de client, întrucât obiectul său de activitate este de logistică, cu o componentă de depozitare și nu aceea de constituire de stocuri pentru diverși clienți;

- în susținerea argumentului că aceste sume reprezintă în fapt sume de natura penalităților/imputațiilor, societatea face referire și la intenția sa demonstrată în timpul desfășurării activității, respectiv că nu își propune achiziția și comercializarea bunurilor ce formează diferitele tipuri de stocuri cu care operează societatea (ex: șampon, înghețată, pastă de dinți etc) ci punerea la dispoziție a unor spații ce se pretează procesului de depozitare; astfel, facturile emise de clienții pagubiți reprezintă în substanță penalități/daune-interese către S.C. .X. SRL și nu bunuri depozitate de aceștia;

- un alt argument este acela că au fost admise ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli similare reprezentând minusuri de inventar/penalități/daune-interese/imputații pentru facturi emise de furnizori ca SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2011, Societatea .X. SA, respectiv factura nr..X./2011, SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2013, SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2012, SC .X. SRL, respectiv factura nr..X./2013, tratamentul fiscal fiind astfel diferit;

- societatea solicită să fie luate în considerare și precizările de pe facturile emise de vânzători, aferente acestor imputații, respectiv factura nr..X./2009 „imputație solare .X.” emisă de SC .X. SRL, factura nr..X./2009 „imputare marfă cf anexă” emisă de SC .X. SRL, factura nr..X./2009 „recuperare pierderi inventar pentru perioada .X./2007 – .X./ 2008” emisă SC .X. SRL.

Urmare argumentelor prezentate mai sus, societatea consideră că sumele suportate reprezintă în fapt cheltuieli de natura imputațiilor/depăgubirilor/daune interese pentru nerespectarea obligațiilor contractuale, datorate în scopul reparării prejudiciului suferit de client, daunele-interese având un caracter pecuniar, quantumul acestora fiind stabilit funcție de valoarea bunurilor constatate lipsă/degradate.

Astfel, societatea consideră că încadrarea acestor cheltuieli la art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal este incorectă. Mai mult, aceste prevederi stipulează în mod expres că doar penalitățile datorate către autorități sunt considerate ca nedeductibile din punct de vedere al impozitului pe profit, admitând și având în vedere că imputațiile/penalitățile/daunele interese datorate către alte tipuri de terți sunt considerate ca fiind cheltuieli deductibile. Pe cale de consecință, societatea consideră că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă deductibilă la

calculul impozitului pe profit, fiind aferentă desfășurării activității de logistică întreprinse de S.C. .X. SRL.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, societatea susține că având în vedere faptul că în mod eronat a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pe cale de consecință, în mod eronat au fost stabilite și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente acestuia.

2) Cu privire la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizorul .X. SRL, societatea susține că și-a dedus această sumă având la bază ca documente facturile completate conform prevederilor art.155 alin.(5) din Codul fiscal, iar operațiunile sunt în scopul operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Totodată societatea susține deductibilitatea TVA în sumă de .X. lei, pe baza următoarelor considerente:

- facturile emise de .X. SRL în beneficiul S.C. .X. SRL se încadrează în prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal;

- facturile au fost însoțite de contracte încheiate de părți, în conformitate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- serviciile prestate de .X. SRL servesc realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal;

- .X. SRL a realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA în sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal;

- la data de .X./2013, toate facturile emise de .X. SRL în cursul anului 2013 au fost achitate.

Conform celor menționate, societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile art.146 din Codul fiscal, conform cărora este îndrituită să își deducă TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizorul .X. SRL.

Totodată, societatea susține că art.11 pct.1⁴ din Codul fiscal intră în contradicție cu jurisprudența europeană în materie.

Astfel, prin art.1 alin.(4) din Codul fiscal, legiuitorul materiei fiscale a recunoscut că în cazul în care prevederile Codului fiscal intră în contradicție cu cele ale unui tratat în care România este parte, se aplică prevederile aceluia tratat, conform tratatului de aderare la Uniunea Europeană, prin care România s-a angajat să respecte și să aplice hotărârile organismelor europene, în speță a Curții Europene de Justiție.

Cu privire la speța invocată, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat prin Decizia C – 438/2009 cazul Dankowski, speță identică susține societatea cu cazul său, în care S.C. .X. SRL a beneficiat de servicii și facturi aferente, purtătoare de TVA, de la o persoană juridică ce nu s-a înregistrat la administrația fiscală competentă ca plătitor de taxă. Astfel, conform Deciziei C – 438/2009, directiva Uniunii Europene în materie de TVA nu permite statelor membre să priveze persoana impozabilă de exercitarea unui drept de deducere în cazul neprezentării unei declarații de înregistrare în scopuri de TVA a furnizorului, conform pct.34 din Hotărârea Curții. Mai mult, conform pct.35 al aceleiași Hotărâri „Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili ca persoană impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept”. Pe această speță, Curtea Europeană de Justiție s-a mai pronunțat în cazurile Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40. Astfel, având în vedere cele precizate, Hotărârea Curții este fără echivoc: „Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la art.22 alin.(1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul art. 17 alin.(2) din această directivă”.

„Din aceste considerente, rezultă că art.18 alin.(1) lit.a) și art.22 alin.(3) lit.b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul art.22 alin.(3) lit.b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate”.

În concluzie, societatea solicită acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de furnizorul .X. SRL și pe cale de consecință a dobânzilor/majorărilor de întârziere în suma de .X. lei și a penalităților de întârziere în suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere și Dispoziției de măsuri

contestate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale a fost .X./2009 – .X./2013.

În ceea ce privește impozitul pe profit, urmare analizei deductibilității altor cheltuieli înregistrate în contabilitate, au fost constatate următoarele deficiențe:

În anul fiscal 2009

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.1 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2009, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele anului 2009, pierderea fiscală în sumă de .X. lei declarată de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr..X./2010 (declarație rectificativă), a fost recalculată funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de .X. lei. Având în vedere că societatea avea de recuperat din perioada precedentă, o pierdere fiscală în sumă de .X. lei a rezultat faptul că, la data de .X./2009, pierderea fiscală de recuperat în anii următori este în sumă de .X. lei.

În anul fiscal 2010

Pentru exercițiul fiscal .X./ – .X./2010

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.2 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei facturată de către furnizorul S.C. .X. SRL identificat prin CUI .X., în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF, anexa 3, în intervalul .X./2009 – .X./2011, această societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele exercițiului .X./2010, profitul impozabil în sumă de .X. lei declarat de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr..X./2011 din data de .X./2011 (declarație rectificativă), a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând un profit impozabil recalculat în sumă de .X. lei. Având în vedere că societatea avea de recuperat din perioada precedentă, o pierdere fiscală recalculată în sumă de .X. lei a rezultat faptul că, la data de .X./2010, profitul impozabil recalculat este în sumă de .X. lei iar societatea datorează un impozit în sumă de .X. lei cu .X. lei mai mare decât cel declarat.

Pentru exercițiul fiscal .X. – .X./2010

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.5 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei facturată de către furnizorul S.C. .X. SRL identificat prin CUI .X., în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF, anexa 3, în intervalul .X./2009 – .X./2011, această societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele exercițiului .X./2010, profitul impozabil în sumă de .X. lei declarat de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr..X./2011 din data de .X./2011 (declarație rectificativă), a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând un profit impozabil recalculat în sumă de .X. lei, pentru care societatea datorează un impozit în sumă de .X. lei cu .X. lei mai mare decât cel declarat.

În anul fiscal 2011

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.7 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2011, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei facturată de către furnizorul S.C. .X. SRL identificat prin CUI .X., în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF, anexa 3, în intervalul .X./2009 – .X./2011, această societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2011, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei facturată de către furnizorul S.C. .X.SRL identificat prin CUI .X., în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF, anexa 83, din data de .X./2010 până în prezent, această societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2011, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele anului 2011, pierderea fiscală în sumă de .X. lei declarată de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr..X./2012 din data de .X./2012 (declarație rectificativă), a fost recalculată funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de .X. lei.

În anul fiscal 2012

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.10 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2012, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele anului 2012, pierderea fiscală în sumă de .X. lei declarată de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr..X./2013 din data de .X./2013, a fost recalculată funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de .X. lei.

În anul fiscal 2013

- societatea a înregistrat pe alte cheltuieli de exploatare (contul .X.) suma de .X. lei reprezentând imputații marfă facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea. În anexa nr.11 se regăsește situația sumelor facturate de clienți în legătură cu mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare și care în mod eronat, au fost înregistrate de S.C. .X. SRL pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2013, suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere cele menționate, la finele anului 2013, pierderea fiscală în sumă de .X. lei declarată de societate prin Declarația .X. privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr..X./2014 din data de .X./2014, a fost recalculată funcție de caracterul

nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, rezultând o pierdere fiscală recalculată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, urmare analizei modului de respectare a prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, au fost constatate următoarele deficiențe:

În intervalul .X./2013 – .X./2013, societatea a dedus TVA în sumă totală de .X. lei în baza unor facturi emise de S.C. .X. SRL identificat prin CUI .X.. Conform bazei de date a ANAF, anexa 12, din data de .X./2013 acestei societăți i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În aceste condiții, potrivit art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2013, TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturi emise de un furnizor căruia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, a fost dedusă eronat.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei precum și cheltuielile cu care s-a dispus diminuarea pierderii prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014:

A. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în anul 2010 aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând „imputații marfă” facturate de către clienții pentru care S.C. .X. SRL garanta depozitarea și manipularea mărfurilor, precum și în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale declarate de societate în anul 2009 și respectiv în perioada 2011 – 2013 cu suma de .X. lei aferentă acestor cheltuieli, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada cu documente a recuperării pierderilor de la persoanele vinovate sau de la firme de asigurare prin încheierea de polițe de asigurare, din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, S.C. .X. SRL a înregistrat ca și cheltuieli deductibile în contul .X. „Despagubiri, amenzi si penalitati” suma de .X. lei, reprezentând „imputații marfă” facturate de către clienții pentru care garanta depozitarea și manipularea mărfurilor, după cum urmează:

- .X. lei în anul 2009;
- .X. lei în anul 2010;
- .X. lei în anul 2011;
- .X. lei în anul 2012;
- .X. lei în anul 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt aferente sumelor facturate de clienți pentru mărfurile constatate lipsă la inventar, pentru care nu au fost încheiate polițe de asigurare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectul acestor facturi nu îl reprezintă imputații sau despăgubiri, ci cheltuieli cu bunuri lipsă la inventar, motiv pentru care, în baza art.21 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suma de .X. lei ca reprezentând cheltuieli nedeductibile, diminuând în acest sens pierderea fiscală declarată de societate în anul 2009 și în perioada 2011 – 2013, și calculând impozit pe profit suplimentar de plată în anul 2010.

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

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

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

iar conform alin.(4) lit.c) al aceluiași articol:

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

Acesta se coroborează cu prevederile pct.41 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:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că 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, respectiv nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune [...] neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare. Totodată, prin normele metodologice legiuitorul vine și precizează că doar cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pot fi considerate cheltuieli deductibile.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că S.C. .X. SRL a înregistrat ca și cheltuieli deductibile în contul .X. „Despagubiri, amenzi si penalitati” suma de .X. lei, reprezentând „imputații marfă” facturate de către clienții pentru care garanta depozitarea și manipularea mărfurilor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL a încheiat contracte cu diverși clienți prin care s-a angajat să presteze către aceștia servicii de depozitare, manipulare și transport de mărfuri.

Astfel, din analiza Contractului de depozit încheiat la data de .X./2004, se reține că S.C. .X. SRL în calitate de furnizor, prestează servicii de depozitare pentru clientul .X. SRL.

Totodată, la pct.2 « Serviciile prestate de furnizor » se prevede că S.C. .X. SRL are obligația de a asigura servicii, precum încărcarea, descărcarea, programarea, expedierea, manipularea, depozitarea, confirmarea comenzilor zilnice, păstrarea zilnică a unor rapoarte de inventar, a unor rapoarte ale produselor învechite, ale produselor lipsă și ale produselor deteriorate, ale oricărui produs, conform Anexei 1.

Acestea se coroborează cu prevederile Anexei 4 « Administrarea depozitului », conform cărora furnizorul S.C. .X. SRL avea obligația privind controlul și responsabilitatea inventarelor, respectiv transferul apartenenței produselor, responsabilitatea variațiilor, contabilitatea produselor, tranzacțiile SAP (ex. recepția de marfă).

Astfel, se reține că societatea avea obligația privind contabilitatea produselor, tranzacțiile SAP (ex. recepția de marfă), responsabilitatea inventarelor și păstrarea zilnică a unor rapoarte de inventar, a unor rapoarte ale produselor învechite, ale produselor lipsă și ale produselor deteriorate, ale oricărui produs.

Totodată, la pct.16.1 « Pierderea și deteriorarea produselor » din contract se prevede că furnizorul va fi răspunzător de toate pierderile materiale, precum și deteriorarea produselor, atât timp cât se află în grija și sub controlul său, iar la pct.16.9 « Despăgubiri » se prevede că va despăgubi .X. de răspundere pentru și împotriva tuturor pierderilor materiale ce rezultă din incapacitatea sa de a le asigura.

În acest sens se reține că la pct.12 « Asigurarea » se prevede că furnizorul este obligat să încheie polițe de asigurare a unor domenii pentru care are obligație contractuală, în speță pentru toate pierderile materiale, precum și deteriorarea produselor de care este răspunzător, așa cum este precizat mai sus.

Astfel, pct.12.2 vine să expliciteze cele reținute mai sus, respectiv faptul că furnizorul este obligat să adopte și să mențină în vigoare polița de asigurare valabilă pe piață, pentru toată durata contractului și anume polița de asigurare a magazionerului în caz de spargerii ale depozitului, polița de asigurare civilă generală incluzând daunele cauzate de furnizor depozitului și asigurarea împotriva tuturor riscurilor și care trebuie să acopere bunurile furnizorului, aceste asigurări fiind responsabilitatea S.C. .X. SRL, așa cum se precizează la pct.12.5.

Astfel, având în vedere prevederile contractuale, se reține că S.C. .X. SRL este răspunzătoare pentru produsele .X. atât timp cât acestea se află în grija și sub controlul său, pentru recepția, variația, inventarierea și contabilizarea acestora, ca și pentru deteriorarea, pierderea și asigurarea lor împotriva tuturor riscurilor.

În aceste condiții, deși S.C. .X. SRL nu este proprietar al mărfurilor pe care le manipulează și depozitează în spațiile deținute, este custodele temporar al acestor mărfuri pentru care acționează ca și un proprietar, având răspunderea de a le manipula, depozita și păstra în condițiile în care i-au fost puse la dispoziție de către clienți și pe care le-am menționat mai sus spre exemplificare, purtând răspunderea pentru

gestiunea acestor produse, pentru intrările și ieșirile efectuate ca și pentru lipsurile din gestiune.

Astfel, având în vedere prevederile contractuale dar și prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice se reține că societatea avea obligația de a încheia contracte de asigurare pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu lipsurile de marfă imputate de .X..

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, deși prin contestație se invocă faptul că aceste cheltuieli reprezintă despăgubiri sau penalități, nepurtătoare de TVA, precum și faptul că nivelul cheltuielilor de natura stocurilor lipsă din gestiune sau degradate este diferit de cel al imputațiilor facturate în fapt de beneficiar, societatea nu face dovada cu documente care să susțină aceste argumente și care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în acest sens.

Mai mult, din analiza facturii nr..X./2009 emisă de .X. SRL, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că la rubrica « Denumirea produselor și serviciilor » este completat „Recuperare pierderi inventar perioada .X./2007 – .X./ 2008”, și nu despăgubiri sau penalități aferente unor lipsuri la inventar.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea nu a făcut dovada obținerii de venituri impozabile, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fie sub forma refacturării acestor sume către persoane vinovate, fie sub formă de despăgubiri de la firmele de asigurare.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală, precum și din cele susținute prin contestație se reține că, pentru o parte din facturile emise pentru același gen de operațiuni, societatea a făcut dovada obținerii de venituri impozabile, fie sub forma refacturării acestor sume către persoane vinovate, fie sub formă de despăgubiri de la firmele de asigurare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat ca și deductibile la calculul impozitului pe profit aceste cheltuieli, astfel încât nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul societății potrivit căruia s-a aplicat un tratament fiscal diferit unor operațiuni similare.

Totodată, în ceea ce privește invocarea de către societate în susținerea contestației a adresei nr..X./2008 emisă de Ministerul Economiei

și Finanțelor, Cabinet .X., se reține că aceasta nu se aplică în cazul în speță, având în vedere cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL pentru acest capăt de cerere.

B. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în anul 2010 aferent cheltuielilor de exploatare în sumă de .X. lei facturate de contribuabili declarați inactivi, precum și în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale declarate de societate în anul 2011 cu suma de .X. lei aferentă acestor cheltuieli, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a înregistrat în contul .X. « alte cheltuieli de exploatare » suma de .X. lei, facturată de către furnizorii S.C. .X. SRL și S.C. .X.SRL, în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF, anexa 3, în intervalul .X./2009 – .X./2011, respectiv anexa 83, din data de .X./2010 până în prezent, aceste societăți au fost declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În aceste condiții, potrivit art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei este cheltuială nedeductibilă.

Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL deși contestă aceste cheltuieli, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
c) motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai înainte, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală.

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

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

De asemenea, se reține că, 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.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a

unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși se îndreaptă cu contestația împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și 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 acestea, în speță devenind incidente prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„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”.

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată S.C. .X. SRL** pentru acest capăt de cerere.

Prin urmare, având în vedere faptul că la cap.III pct.1 lit.A și lit.B din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. SRL în baza temeiurilor de drept invocate, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 pentru diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate cu suma de .X. lei, respectiv cu suma de:

- .X. lei în anul 2009;
- .X. lei în anul 2011;
- .X. lei în anul 2012;
- .X. lei în anul 2013.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, se reține că **stabilirea de accesorii în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”**, prin urmare se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. .X. SRL pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor facturi emise de S.C. .X. SRL în condițiile în care, la data emiterii acestor facturi, respectiv din data

de .X./2013, societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În fapt, în perioada .X./2013 – .X./2013, S.C. .X. SRL a dedus TVA în sumă totală de .X. lei, în baza unor facturi emise de S.C. .X. SRL, identificat prin CUI .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit bazei de date a ANAF, din data de .X./2013 societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Având în vedere cele constatate mai sus, în baza art.11 alin. (1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat S.C. .X. SRL a dedus TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de un furnizor căruia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

În drept, potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada .X./2013 – .X./2013:

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

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

iar la art.155 alin.(19) lit.d) din același act normativ, se stipulează:

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

Potrivit prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 iar factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile art.11 alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada .X./2013 – .X./2013, care precizează:

“(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

iar începând cu data de .X./2013, stipulează :

“(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei, înscrisă în facturile emise de S.C. .X. SRL, identificat prin CUI .X., în perioada .X./2013 – .X./2013.

Totodată, se reține că, potrivit bazei de date a ANAF, din data de .X./2013 societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Astfel, se reține că în perioada .X./2013 – .X./2013, S.C. .X. SRL a emis facturi cu TVA deși i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de .X./2013, iar S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Mai mult, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, S.C. .X. SRL avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 iar în acest sens să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia în speța de față se aplică prevederile Deciziei C-438/2009 a Curții Europene, se reține că societății .X. SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA și nu se află în situația de a nu se fi declarat plătitoare de TVA, așa cum este stipulat în decizia mai sus menționată.

Mai mult, chiar și în situația în care speța analizată prin decizia Curții Europene de Justiție ar fi fost identică cu cea supusă soluționării se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară prin adresa nr..X./2012.

Mai mult, din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, întrucât S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în perioada .X./2013 – .X./2013, deși acestuia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de .X./2013, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA, se reține că acestea sunt calculate pentru TVA în sumă de **.X. lei** precum și pentru un debit de natura TVA necontestat, și având în vedere că societatea nu aduce argumente în ceea ce privește modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, acestea sunt datorate potrivit principiului *accessorium sequitur principale*, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate și pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** – impozit pe profit;
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe profit;

precum și împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014** prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL