



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
Contestațiilor**



Agentia 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. 210 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A-SLP 486/04.03.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru contribuabili mijlocii constituită la nivelul regiunii .X. prin adresa nr. .X./01.03.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 486/04.03.2016, asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în .X., str. .X., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X. și având cod de înregistrare fiscală RO.X..

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./08.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X., respectiv **08.01.2016**, și de data înregistrării contestației la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., respectiv **23.02.2016**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 alin.(1), art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **.X. S.R.L.**

I. Prin contestația formulată, .X. S.R.L. solicită desființarea în parte a Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016 întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru următoarele motive:

În ceea ce privește achizițiile de bunuri efectuate de la 13 furnizori (.X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L.) considerați ca având un comportament „inadecvat”, societatea precizează că organele de inspecție fiscală fac grave erori de judecată și de interpretare a legii în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere (atât din perspectiva impozitului pe profit cât și din perspectiva TVA) și în ceea ce privește documentația justificativă prezentată.

În ceea ce privește textul art.155 alin.(5) (în vigoare în anul 2012 cât și ulterior), invocat de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că acesta nu prevede nicăieri ca element obligatoriu vreunul din elementele menționate de organele de inspecție fiscală, respectiv ora expedierii marfurilor, lot, datele de identificare și semnatura delegatului, toate facturile de achiziție îndeplinind în mod strict elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.(19) din Codul fiscal.

Astfel, contestatara menționează că din punct de vedere formal, facturile au toate elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5), respectiv alin.(19) din Codul fiscal, (OMFP nr.2226/2006, făcând trimitere ca cerințe de formă la art.155 alin.(5), respectiv alin.(19) din Codul fiscal), iar Ordinul nr.3512/2008 coroborat cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 descriu documentul justificativ ca un document care, atunci când conține toate elementele principale minime, constituie baza pentru înregistrări în contabilitate. Prin urmare, societatea consideră că facturile în cauză sunt documente justificative întrucât conțin toate elementele minime prevăzute de lege (în cazul facturilor art.155 alin.(5), alin.(19) din Codul fiscal).

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că nu a prezentat contracte comerciale încheiate cu unii dintre cei 13 furnizori, societatea precizează că în cazul achizițiilor de bunuri nu există obligația întocmirii de contracte, iar legislația fiscală nu condiționează dreptul de deducere al cheltuielilor cu achizițiile din perspectiva impozitului pe profit, și nici dreptul de deducere aferent achizițiilor din perspectiva TVA de existența unui contract încheiat. Contestatara menționează că deși contractele există și au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, acestea, fără niciun temei legal, nu le-au luat în considerare datorită faptului că nu au înscris valori de contract.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală privind transporturile efectuate, societatea precizează că deține în parcul auto un număr de cinci autoutilitare de 3.5 tone, una de 5.5 tone retrată în 3.5 tone și una de 7.5 tone și licență de transport (autovehicule destinate exclusiv aprovizionării magazinelor), transporturile fiind efectuate fie cu două autovehicule, marfa fiind încărcată, iar întreaga cantitate achiziționată de la furnizorul respectiv era trecută într-o singură factură, fie se transporta cu autovehiculul propriu cantitatea pe care o permitea spațiul, restul mărfii fiind transportată în aceeași zi de către vânzător, întreaga cantitate de marfă fiind trecută pe o singură factură, fie marfa era integral adusă de către vânzător, în acest caz informațiile din facturi privind delegatul și mijlocul de transport înscris în factură nemaifiind verificate cu atenție întrucât au fost considerate elemente suplimentare care nu sunt obligatorii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, conform căreia nu au fost puse la dispoziție alte documente din care să rezulte realitatea tranzacției, respectiv: „certificat de calitate, declarații de

conformitate sau certificate de producător necesare comercializării, avize de însoțire a mărfii, documente de transport din care să rezulte că marfa a fost transportată faptic (foi de parcurs), ordine de deplasare ale delegatului cu semnătura furnizorului”, societatea precizează că în conformitate cu punctul 1 din anexa 3 la Normele de întocmire și utilizare a facturii la Ordinul nr.2226/2006, factura servește ca document de încărcare în gestiunea cumpărătorului, document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului etc., fapt pentru care documentele enumerate de către organele de inspecție fiscală nu sunt necesare sau obligatorii pentru înregistrarea în contabilitatea societății. Mai mult, documentele menționate de organele fiscale nu sunt menționate din perspectiva legislației fiscale ca fiind obligatorii sau necesare.

În ceea ce privește aprecierea organelor de inspecție fiscală că „notele de recepție și constatare de diferențe nu pot fi avute în vedere la exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu mărfurile și a TVA aferentă, întrucât acestea nu reflectă intrarea în gestiune a mărfii achiziționate din punct de vedere cronologic, faptic și nici proveniența acesteia”, societatea precizează că exercitarea dreptului de deducere din perspectiva TVA este condiționată, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal de existența unei facturi de achiziție, în conformitate cu art.155 din același act normativ și nu condiționează acest drept de existența unor note de recepție iar exercitarea dreptului de deducere din perspectiva impozitului pe profit este condiționată de regula generală a deductibilității prevăzută la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, condiție îndeplinită de către societate întrucât cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate și în gestiune în baza unor documente justificative (facturi conforme cu art.155 din Codul fiscal) ce au condus la obținerea de venituri impozabile prin vânzarea ulterioară.

Astfel, având în vedere cele mai sus precizate, societatea consideră că facturile de achiziție emise de furnizorii mai sus menționați conțin toate informațiile impuse de art.155, fiind îndeplinită condiția pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzută la art.146 din Codul fiscal, iar invocarea de către echipa de inspecție fiscală a lipsei de informații din facturile de achiziții, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal ca fiind obligatorii, nu poate constitui temei legal pentru refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă.

De asemenea, contestatara menționează că a fost ignorat faptul că operațiunile la care se face referire în cuprinsul raportului de inspecție

fiscală au fost declarate de societate în deconturile de TVA, respectiv în formularul 394, fiind respectate obligațiile declarative impuse de legislația în materie.

Mai mult, organele fiscale în mod eronat au considerat că „cerințele prevăzute la art.155 din Codul fiscal cu privire la facturile fiscale nu se rezumă însă la aspecte formale ci la realitatea datelor înscrise în facturi”, în condițiile în care art.155 este legat în mod strict de aspectele de formă ale facturilor.

Prin urmare, societatea susține că are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la furnizorii mai sus menționați întrucât achizițiile sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății, facturile conțin toate elementele prevăzute de lege, iar eventualele nereguli constatate la furnizori, sau cu privire la achizițiile acestora, nu pot fi reținute în sarcina acesteia.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat principii fundamentale de drept european, invocate cu consecvență de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv: principiul neutralității, principiul proporționalității și principiul eficacității.

În ceea ce privește diversele nereguli constatate la cei 13 furnizori, societatea precizează că nu există nici o prevedere legală care să stabilească în sarcina contribuabililor obligația de a verifica documentele justificative ale partenerilor comerciali, sau îndeplinirea de către aceștia a obligațiilor declarative și de plată către bugetul de stat iar conform art.32 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, orice verificări cu privire la îndeplinirea obligațiilor declarative și de plată către bugetul de stat intră în competența exclusivă a organelor fiscale, aspect confirmat și de art.94 din același act normativ.

Prin urmare, prin invocarea argumentelor legate de neîndeplinirea obligațiilor declarative și de plată față de bugetul statului de către persoane aflate pe lanțul comercial, organele de inspecție fiscală au invocat propria culpă, societatea neavând nicio posibilitate de a controla comportamentul fiscal al altor persoane aflate pe lanțul comercial, în amonte.

Mai mult, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au ignorat decizii ale CJUE, care confirmă faptul că un contribuabil nu poate fi penalizat pentru fapte de comportament fiscal inadecvat săvârșit de terțe persoane aflate pe lanțul comercial, fapte pe care nu le-a cunoscut, nu avea cum să le cunoască și era cu mult în afara sferei sale de control. În acest sens, .X. S.R.L. invocă deciziile CJUE pronunțate în

cauza C-285/11 Bonik EOOD, în cauza C-324/11 Gabor Toth, precum și în cauzele conexe C-80/11 Mahagenben kft și C-142/11 Peter David.

Prin urmare, societatea precizează că nu se poate refuza dreptul de deducere al unei persoane impozabile cu privire la TVA aferentă unei livrări de bunuri, pe motiv că, ținând seama de fraude sau nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, stabilirea acestui fapt fiind de competența instanțelor judecătorești.

Totodată, referitor la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale, societatea precizează că abordarea organelor de inspecție fiscală este nejustificată având în vedere faptul că, din analiza prevederilor art.11 alin. (1) din Codul fiscal rezultă că se poate proceda la reîncadrarea unei tranzacții numai cu scopul de a reflecta conținutul economic al tranzacției iar, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală nu au adus clarificări cu privire la justificarea unei asemenea abordări.

În ceea ce privește mărfurile ieșite din gestiune, constatate lipsă sau degradate, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit bază de impunere suplimentară în sumă de .X. lei, societatea precizează că produsele, având natura unor perisabilități neimputabile, precum cele definite la art.1 din Norma prevăzută în HG nr.831/2004, au fost scoase din gestiune întrucât reglementările din domeniul alimentar și pentru siguranța consumatorului nu mai permiteau comercializarea acestora.

Contestatarul menționează că a fost scoasă din gestiune numai o subcategorie a perisabilităților și anume degradările și alterările totale, care lasă bunurile improprii la comercializare și nu a înregistrat scăzăminte/perisabilități aferente unor procese de tipul uscării sau evaporării parțiale care, deși afectează bunurile/alimentele, nu le afectează într-o asemenea măsură încât să fie improprii consumului sau să le fie interzisă comercializarea.

Drept urmare, societatea nu a aplicat deductibilitatea limitată în baza art.21 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, aferentă perisabilităților întrucât s-a impus aplicarea regulii generale de deductibilitate prevăzută la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, fiind produse alimentare pentru care există obligația legală de retragere din consum și se interzice valorificarea acestora.

Astfel, cheltuiala cu scoaterea din gestiune a produselor alimentare improprii consumului și retrase din circuitul economic este o cheltuiala reglementată de acte normative în domeniul siguranței alimentare, fiind deductibilă la calculul rezultatului fiscal. În acest sens, societatea invocă Legea nr.296/2004 privind Codul Consumului, Ordonanța nr.21/1992 privind protecția consumatorilor, Hotărârea nr.984/2005 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor normale sanitare veterinare și pentru siguranța alimentelor, Legea nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, Hotărârea nr.924/2005 privind aprobarea Regulilor generale pentru igiena produselor alimentare și Regulamentul (CE) nr.178/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 28 ianuarie 2002 de stabilire a principiilor și a cerințelor generale ale legislației alimentare, de instituire a Autorității Europene pentru Siguranța Alimentară de stabilire a procedurilor în domeniul siguranței produselor alimentare.

Totodată, societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală procesele verbale întocmite cu ocazia verificării faptice a stocurilor, semnate de către șefii de magazin și de către administrator, prin care s-a constatat că marfa este deteriorată, (cauza exactă a deteriorării nefiind menționată, în speță fiind vorba de deteriorări fizice sau naturale neimputabile de natura perisabilităților precum expirare/alterare sau degradare specifică legumelor și fructelor odată cu trecerea timpului, în special atribuibilă mărfurilor nevândute pe o perioadă de timp, în urma cărora nu ar fi avut voie, conform legii, să comercializeze mărfurile), fiind consemnate, denumirea produsului, cantitatea și prețul în baza cărora au fost întocmite ulterior Procesele verbale pentru evidența primară din care rezultă denumirea produsului, codul produsului, cantitatea, prețul unitar de cumpărare, valoarea de cumpărare și valoarea de vânzare.

În ceea ce privește mențiunea organului de inspecție fiscală că nu a putut reține “nici justificările legate de pierderi inerente din transportul, manipularea, depozitarea, motivat de faptul că în momentul recepționării mărfurilor nu au fost constatate diferențe”, contestatara menționează din punct de vedere contractual, vânzătorii erau obligați să predea marfa într-o stare corespunzătoare iar transportul a căzut fie în sarcina vânzătorului, fie în sarcina societății, că modul de constatare a diferențelor este diferit în funcție de prevederile contractelor încheiate cu acești furnizori iar neidentificarea unor pierderi la momentul recepționării mărfurilor nu este relevantă pentru pierderi legate de manipulare și

depozitare întrucât eventualele pierderi din manipulare și depozitare au loc ulterior recepționării mărfurilor.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită admiterea contestației și desființarea în parte a Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente și constatarea ca nedatorate a acestora.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016, contestată.

1) În ceea ce privește impozitul pe profit (01.01.2012-31.12.2014), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente facturilor emise de 13 furnizori (.X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.) a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal, organele de inspecție fiscală procedând la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale având în vedere prevederile Titlului I, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.6 și art.7 din Codul de procedură fiscală ca urmare a constatării faptului că facturile fiscale emise de furnizorii în cauză nu întrunesc condițiile de documente justificative fiind încălcate prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborate cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile, cu prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu prevederile Anexei nr.1 A, pct.2 din Ordinul nr.3512/2008 privind registrele și formularele financiar contabile iar operațiunile aferente reprezintă tranzacții nereale, consemnate fictiv în contabilitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri (mărfuri – legume, fructe) și servicii (curățenie) pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că acestea au intrat în gestiune și că au fost efectiv livrate de furnizori, precum și înscrisuri care să conțină date/informații referitoare la identitatea persoanelor implicate în derularea faptică a achizițiilor,

transportatorii și/sau mijloace de transport utilizate, identitatea reprezentanților legali ai furnizorilor, a delegațiilor care au însoțit marfa pe durata transportului.

De asemenea, societatea nu a prezentat foi de parcurs, CMR-uri, avize de însoțire a mărfurilor, certificate de sănătate publică și declarații de conformitate care să justifice proveniența mărfurilor achiziționate.

Referitor la contribuabilii de la care au fost efectuate achizițiile, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceștia au un comportament specific de tip "fantomă", în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecțiilor fiscale, nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe.

Întrucât nu a fost confirmată realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de furnizorii mai sus menționați, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă baza impozabilă suplimentară privind impozitul pe profit, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Codul fiscal precum și Decizia nr.5679/2013 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Astfel, datorită faptului că nu s-au confirmat livrările de bunuri înscrise în facturile care au menționate la rubrica furnizor societăți care au un comportament fiscal inadecvat, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de bunuri nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică, ci doar intrarea în gestiune a acestora stând la baza întocmirii notelor de intrare recepție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, întrucât nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, iar beneficiarul are drept de deducere doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA, fiind respectate dispozițiile legale, respectiv art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), art.154 alin.(4) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Codul fiscal.

Drept urmare, întrucât nu s-au putut stabili adevăratele societăți comerciale furnizoare și calitatea de persoană impozabilă a acestora, iar răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative fiind solidară, incumba atât furnizorului cât și cumpărătorului conform art.6 alin. (2) din Legea contabilității, organele de inspecție fiscală au constatat că

sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor care nu îndeplinesc condiția de document justificativ .

b) suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu mărfurile ieșite din gestiunea .X. S.R.L., constatate lipsă sau degradate, pentru care societatea a prezentat procese verbale de scădere din gestiune, a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal, întrucât societatea nu a demonstrat sau confirmat în mod corespunzător că se încadrează în excepția prevăzută de art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică împrejurările în care a înregistrat în evidențele contabile scăderea din gestiune a mărfurilor prin înregistrarea pe costuri a sumei de .X. lei.

Totodată, din informațiile furnizate de societate pentru justificarea acestor lipsuri ca fiind de natura “perisabilităților”, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente corespunzătoare care să permită identificarea loturilor de marfă cărora le sunt atribuite și motivele care au generat pierderile, sigurele documente prezentate fiind procese verbale pentru marfa deteriorată, iar din documentele prezentate nu rezultă diferențierea pe grupe de produse la nivelul întregii activități pentru aplicarea procentului stabilit de prevederile legale, respectiv Hotărârea Guvernului nr.831/2004.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au reținut nici justificările legate de pierderi inerente din transportul, manipularea, depozitarea, întrucât în momentul recepționării mărfii nu au fost constatate diferențe.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată (01.01.2012-31.12.2014), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Având în vedere cele prezentate la capitolul privind Impozit pe profit, pct.a) referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei înscrise în facturile emise de cele 13 societăți menționate, nedeductibile fiscal, faptul că din documentele prezentate în legătură cu operațiunile consemnate în facturile emise contribuabilii înscrși în anexa nr.2 la

raportul de inspecție fiscală nu s-a putut stabili circuitul faptic al bunurilor, respectiv nu s-a putut dovedi că livrările de mărfuri (legume, fructe) și prestările de servicii (curățenie) au avut loc în mod real, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei în temeiul art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal întrucât nu s-a putut proba existența efectivă a livrării sau a prestării de servicii respectiv îndeplinirea condiției de fond prevăzută la art.145 alin. (1) din Codul fiscal.

b) Având în vedere cele prezentate la capitolul privind Impozit pe profit, pct.b) referitor la cheltuielile cu mărfurile ieșite din gestiunea .X. S.R.L., constatate lipsă sau degradate, în suma de .X. lei, nedeductibile fiscal, precum și faptul că societatea nu a demonstrat sau confirmat în mod corespunzător că bunurile se încadrează în excepția prevăzută la art.148 alin.(2) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal cu privire la ajustarea dreptului de deducere a TVA, respectiv că societatea își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunuri lipsă în gestiune, inclusiv bunuri furate.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă în gestiune, respectiv a TVA dedusă în sumă de .X. lei.

Față cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele mai sus constatate la pct.a) capitolele privind Impozit pe profit și Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./13.01.2016 în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei/unor infracțiuni precum și a persoanelor vinovate de săvârșirea acesteia/acestora.

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 suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X.lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./13.01.2016, care a fost transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei/unor infracțiuni, precum și a persoanelor vinovate de săvârșirea acesteia/acestora.

În fapt, în perioada ianuarie 2012-decembrie 2014 .X. S.R.L. a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X.lei în baza facturilor fiscale emise de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. reprezentând achiziții de bunuri (mărfuri-legume, fructe) și servicii (curățenie).

Având în vedere că pentru achizițiile de bunuri (mărfuri – legume, fructe) și servicii (curățenie), înregistrate în contabilitate, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că acestea au intrat în gestiune și că au fost efectiv livrate de furnizori, precum și înscrisuri care să conțină date/informații referitoare la identitatea persoanelor implicate în derularea faptică a achizițiilor, transportatorii și/sau mijloace de transport utilizate, identitatea reprezentanților legali ai furnizorilor, a delegațiilor care au însoțit marfa pe durata transportului, nu a prezentat foi de parcurs, CMR-uri, avize de însoțire a mărfurilor, certificate de sănătate publică și declarații de conformitate care să justifice proveniența mărfurilor achiziționate iar

furnizorii au un comportament specific de tip “fantomă”, în sensul că sunt declarați inactivi, insolvabili, nu au activitate economică reală și se sustrag de la efectuarea inspecțiilor fiscale, nu au înregistrat/declarat și nu au plătit impozite și taxe, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se confirmă realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de furnizorii mai sus menționați.

Totodată, întrucât nu s-au confirmat livrările de bunuri înscrise în facturile care au menționate la rubrica furnizor societăți care au un comportament fiscal inadecvat, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de bunuri nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate în activitatea economică, ci doar intrarea în gestiune a acestora stand la baza întocmirii notelor de intrare recepție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, întrucât nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrise în facturile emise de cei 13 furnizori.

Totodată, având în vedere constatările mai sus menționate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis Sesizarea penală nr..X./13.01.2016, către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei/unor infracțiuni precum și a persoanelor vinovate de săvârșirea acesteia/acestora.

Sesizarea transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere nr.F-.X./08.01.2016, contestată.

Prin adresa nr..X. din 11.02.2016, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a comunicat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., că Sesizarea penală nr..X./13.01.2016 a fost înregistrată pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr..X. și a fost transmisă Secției Regionale de Poliție Transporturi .X., în vederea efectuării cercetărilor penale sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute și

pedepsite de art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. nr.F-.X./08.01.12.2016, contestată, și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în speță se pune problema legalității și realității operațiunilor înregistrate în contabilitate de .X. în condițiile în care în urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală nu au putut stabili circuitul faptic al bunurilor, respectiv nu s-a putut dovedi că livrările de mărfuri (legume, fructe) și prestările de servicii (curătenie) au avut loc în mod real, faptele constatate având drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de cei 13 furnizori menționați nu reflectă proveniența mărfii, realitatea

tranzacțiilor, în consecință nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Drept urmare, având în vedere suspiciunile cu privire la realitatea operațiunilor înregistrate de .X. S.R.L. în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./13.01.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei/unor infracțiuni precum și a persoanelor vinovate de săvârșirea acesteia/acestora.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

La art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare operațiunea fictivă este definită ca „disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”.

Potrivit practicii judiciare, „operațiunea fictivă poate să conștie, 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 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”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272

din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./13.01.2016, care cuprinde constatări care se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare principale și accesorii în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, sume ce fac obiectul contestației formulate de .X. S.R.L..

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există „suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă*

în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere al reclamantei-intimate”.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că în cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea Europeană de Justiție precizează următoarele: “atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: “pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277”,

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct.10.2. 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, statuează:

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”

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

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

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale în cuantumul mai sus menționat în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile sunt lipsă în gestiune sau degradate.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile ieșite din gestiunea .X. S.R.L., constatate lipsă sau degradate, în suma de .X. lei, pentru care societatea a prezentat procese verbale de scădere din gestiune, întrucât societatea nu a demonstrat sau confirmat în mod corespunzător că se încadrează în excepția prevăzută de art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu se încadrează nici în excepția prevăzută de art.148 alin. (2) din Codul fiscal, fapt pentru care au aplicat prevederile art.148 alin. (1) lit.c) din Codul fiscal și au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor lipsă în gestiune, respectiv a TVA dedusă în sumă de .X. lei.

De asemenea, din informațiile furnizate de societate pentru justificarea acestor lipsuri ca fiind de natura “perisabilităților”, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente corespunzătoare care să permită identificarea loturilor de marfă cărora le sunt atribuite și motivele care au generat pierderile, singurele documente prezentate fiind procese verbale pentru marfa deteriorată, iar din documentele prezentate nu rezultă diferențierea pe grupe de produse la nivelul întregii activități, pentru aplicarea procentului stabilit de prevederile legale, respectiv Hotărârea Guvernului nr.831/2004.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au reținut nici justificările legate de pierderi inerente din transportul, manipularea, depozitarea, întrucât în momentul recepționării mărfii nu au fost constatate diferențe, iar pentru mărfurile comercializate, contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte diferențierea pe grupe de produse la nivelul întregii activități pentru aplicarea procentului stabilit prin reglementările legale.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu mărfurile ieșite din gestiunea .X. S.R.L., constatate lipsă sau degradate și au procedat la ajustarea taxei în sumă de .X. lei aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c), 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, 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 sunt deductibile fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.148 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2013, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

„ b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;”

iar potrivit pct.53 alin.(11) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

“Potrivit prevederilor art. 148 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se fac ajustări ale taxei deductibile:

a) în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, respectiv cele care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale nu se fac ajustări ale taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții: degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și. se face dovada că bunurile au fost distruse.

De asemenea, se reține faptul că potrivit prevederilor art.148 alineatul (1), litera c) din același act normativ :

„ c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.”

Prevederi similare ale articolului mai sus menționat se regăsesc și începând cu data de 01.01.2014, care stipulează:

"c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune."

Totodată, potrivit art.148 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

“a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă

demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

iar potrivit pct.53 alin.(10) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 12.02.2014 :

“(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, respectiv, în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu se fac ajustări ale taxei dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții: degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, se reține faptul că obligația justificării cu documente legale a îndeplinirii în mod cumulativ a condițiilor mai sus menționate îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile în cauză.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală procesele verbale întocmite cu ocazia verificării faptice a stocurilor, semnate de către șefii de magazin și de către administrator, prin care s-a constatat că marfa este deteriorată, în baza căroră au fost întocmite ulterior procesele verbale pentru evidența primară din care rezultă denumirea produsului,

codul produsului, cantitatea, prețul unitar de cumpărare, valoarea de cumpărare și valoarea de vânzare.

Din analiza proceselor verbale depuse la dosarul cauzei, se reține faptul că acestea cuprind doar informații cu privire la denumirea produselor sau a serviciilor, cod produs, cont produs, unitate de măsură, cantitate, preț unitar, valoare cumpărare, preț unitar, valoare vânzare, cont debitor, cont creditor (în cazul proceselor verbale pierderi, spărturi) sau reprezintă situații tabelare care cuprind doar informații cu privire la denumire produs, cantitate, preț și nu cuprind mențiuni privind cauza exactă a deteriorării, aspect de altfel recunoscut de societate prin contestație.

Simpla afirmație a societății, nesusținută cu documente, că deteriorările au avut cauze fizice și naturale, neimputabile de natura perisabilităților, precum expirare/alterare sau degradarea fizică specifică legumelor și fructelor odată cu trecerea timpului, atribuibile mărfurilor nevândute pe o perioadă lungă de timp nu este de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală, atâta timp cât nu au fost prezentate documente corespunzătoare care să permită identificarea loturilor de marfă cărora le sunt atribuibile și motivele care au generat pierderile, respectiv diferențierea pe grupe de produse la nivelul întregii activități pentru aplicarea procentului stabilit de prevederile legale, respectiv Hotărârea Guvernului nr.831/2004, singurele documente prezentate atât organelor de inspecție fiscală cât și organului de soluționare a contestației fiind procesele verbale mai sus menționate.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația societății potrivit căreia în speță este vorba de „pierderi inerente din transport, manipulare, depozitarea mărfurilor” întrucât deși în cursul inspecției fiscale societatea nu a depus documente care să îi susțină argumentele, aceasta nu a înțeles să depună aceste documente nici cu ocazia contestației.

Or, întrucât contestatarul este cel 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 implică 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.

Având în vedere situația de fapt raportată la temeiurile de drept aplicabile în speță, documentele existente la dosarul cauzei, întrucât societatea nu face dovada că îndeplinește în mod cumulativ condițiile stipulate de lege mai sus citate, respectiv că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile au fost distruse și nici că deține contracte de asigurare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu mărfurile ieșite din gestiunea .X. S.R.L., constatate lipsă sau degradate și în mod legal au ajustat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă bunurilor lipsă în gestiune.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF 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 .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./08.01.2016 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei precum și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale” atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza dispozițiilor art. 277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și cele ale art. 279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 10.1, pct.10.2, 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:

D E C I D E

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – dobânzi/majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./08.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL, .X.