



MinISTERUL FinanTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrație Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X., CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 297 / 28.11.2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. S.R.L.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală

sub nr..X./26.02.2013 și

reînregistrată sub nr.A_SLP 2079/10.11.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică, prin adresa nr.A-AJR .X./08.11.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.2079/10.11.2016, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **.X. S.R.L.** cu domiciliul fiscal în com. .X., jud. .X., cod postal X, înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub numărul .X./2007, având cod unic de înregistrare RO .X., împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.01.2016.

Prin Decizia nr.294/30.09.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a suspendat soluționarea contestației formulate de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili, pentru 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 TVA, până la soluționarea laturii penale.

Împotriva Deciziei nr.294/30.09.2013 .X. S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr..X./18.06.2014, Curtea de Apel .X. a admis în parte acțiunea societății, a anulat în parte Decizia nr.F-MC .X./30.01.2013 cu privire la măsura suspendării soluționării contestației și a obligat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor să soluționeze pe fond contestația, soluție menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./04.11.2016 pronunțată în dosarul nr..X./2/2013.

Având în vedere soluția Curții de Apel .X. pronunțată prin Sentința Civilă nr..X./18.06.2014, rămasă definitivă prin Decizia nr..X./04.11.2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cu toate că motivul pentru care organul de soluționare a contestației a dispus suspendarea cauzei nu a încetat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.01.2013, pentru 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 TVA.

În vederea punerii în aplicare a Sentinței Civile nr..X./18.06.2014 a Curții de Apel .X., rămasă definitivă prin Decizia nr..X./04.11.2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția Națională Anticorupție, prin adresa nr.A-SLP 2079/15.11.2016, să comunice stadiul cercetării penale care se efectuează în dosarul nr..X./2013, înregistrat pe rolul Secției de Combatere a Infraacțiunilor Conexle Infraacțiunilor de Corupție, până la data emiterii prezentei decizii neprimindu-se răspunsul.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.01.2013, societatea susține următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriiile aferente

1. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu „marfa lipsă conform inventarelor” în cuantum de .X. lei pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și cheltuielile cu TVA aferentă în sumă de .X. lei societatea susține că prin Codul fiscal se instituie regula potrivit căreia sunt

integral deductibile cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, ca sunt deductibile limitat cheltuielile cu perisabilitățile reglementate prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și că nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Pentru cheltuielile considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, .X. S.R.L. susține că a respectat intocmai dispozitiile legale care permiteau deducerea acestora la calculul impozitului pe profit, iar deductibilitatea cheltuielilor cu perisabilitatile apare ca un corolar al pierderilor inerente, normale in activitatea agentilor economici, pierderi care nu sunt determinate de incalcari ale atributiilor de serviciu sau apte de a fi imputabile cuiva.

2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu “costul marfii aferente furnizorilor inactivi la data emiterii facturii” în sumă de .X. lei pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente tranzacțiilor cu .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, stabilind impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, la care se adauga accesoriile aferente pe motiv că furnizorul a fost declarat inactiv prin OPANAF nr.20/2010.

La data de 8 ianuarie 2010 a fost emis O.P.A.N.A.F. nr.20/2010 privind aprobarea Listei contribuabililor declarati inactivi, prin care a fost declarat inactiv .X. S.R.L., ordinul emis în temeiul prevederilor art.11 alin.(1²) din Codul fiscal, avand in vedere prevederile art.1 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor și declararea contribuabililor inactivi, care prevede că lista contribuabililor inactivi se publică in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I.

Ordinul prevedea, însă, că se va comunica prin afișare la sediul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si prin publicare pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice - portalul Agenției Nationale de Administrare Fiscala, cu respectarea prevederilor art.44 alin.(3) din Codul de procedura fiscala declarate neconstitutionale prin Decizia nr.536/2011.

.X. S.R.L. considerând ca lista contribuabililor inactivi se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, a întrerupt achizitia de marfa de la .X. S.R.L. după data de 31 martie 2010, data la care a aflat de pe portalul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala ca furnizorul mentionat a fost declarat contribuabil inactiv.

De asemenea, susține că .X. S.R.L. a solicitat instantei de contencios administrativ anularea O.P.A.N.A.F. nr.20/2010, cauza constituind obiect al dosarului nr..X./2010, aflat pe rolul Tribunalului .X..

Astfel, contestatara susține că nu poate fi sancționată pentru interpretările divergente ale actelor administrative si normative, iar dacă si-ar fi exercitat rolul activ prevăzut de art.7 din Codul de procedura fiscala organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obțina și să utilizeze toate

informatiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, ceea ce ar fi permis constatarea ca tranzacțiile sunt reale și dovedite cu documente astfel că, în anul 2010, când au avut loc ultimele tranzacții cu .X. S.R.L. nici nu exista o dispoziție legală expresă care să interzică beneficiarilor exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de la firma inactivă.

3. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu “marfa degradată conform Proceselor verbale de distrugere” în sumă de .X. lei pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, la care se adaugă și accesoriile, societatea consideră ca toate cheltuielile cu produsele care nu mai pot fi comercializate, retrase din magazine, inclusiv cheltuielile de distrugere ale acestora reprezintă cheltuieli deductibile fiscal datorită caracterului lor inerent în această ramură a activității comerciale, baza legală a deductibilității constituind-o textul de principiu al art.21 alin.(1) din Codul fiscal, precum și caracterul imperativ al legilor privind siguranța alimentară și sănătatea populației, care impun efectuarea acestor cheltuieli prin retragerea de la vânzare a produselor în cauză (fructe și legume).

Temeiul deductibilității acestor tipuri de cheltuieli este chiar textul legii speciale. Astfel, dacă legea specială impune efectuarea unor cheltuieli cum sunt și acelea cu marfurile (legume și fructe) care nu respectă standardele de comercializare, atunci autoritatea fiscală trebuie să recunoască caracterul necesar al cheltuielii și, în consecință, deductibilitatea fiscală integrală a acesteia.

.X. S.R.L. susține că noțiunea de “lipsa din gestiune” are un sens larg și se aplică și acolo unde nu există gestiuni și gestionari în sensul Legii nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătura cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice, cu semnificația de bunuri care nu au fost găsite fizic, la inventariere, deși în evidența contabilă și tehnic-operativă acestea există.

De asemenea, noțiunea de bunuri “degradate” acopera, conform definiției din DEX, toate situațiile în care bunurile suferă de anumite defecte/lipsuri fizice, dar și cele în care nu mai pot fi utilizate în scopul în care au fost produse, pierzându-și calitățile în sensul că nu mai respectă standardele de comercializare. Dacă nu există o persoană răspunzătoare careia să-i fie imputabilă lipsa din gestiune ori bunurile degradate, cheltuiala este nedeductibilă.

Societatea consideră că pentru deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de natura stocurilor a întrunit toate condițiile stipulate în lege, cheltuielile fiind dovedite cu documente care arată degradarea (neindeplinirea standardelor de comercializare) sau lipsa lor prin procese naturale, au fost neimputabile, iar pentru toată perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale au fost încheiate contracte de asigurare.

Condiția ca .X. S.R.L. să dovedească cu documente care dintre riscurile menționate în polița de asigurare a stocurilor au provocat lipsa mărfurilor și dacă a făcut demersuri pentru încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări este lipsită de temei legal.

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.c) din Codul fiscal si pct.41 din Normele de aplicare a Codului fiscal, singurele conditii, pe care .X. S.R.L. le-a indeplinit intocmai, sunt ca stocurile degradate sa nu fie imputabile si sa fie asigurate.

4. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de .X. lei din “documente de achizitie care nu indeplinesc calitatea de document justificativ pentru furnizori negasiti la sediu ca urmare a controalelor încrucisate” pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de 4.308.997 lei, la care se adauga accesoriile, societatea susține că, faptul că există dosare penale în care se efectuează cercetări sub aspectul savarșirii infracțiunii de evaziune fiscală cu privire la societati comerciale care au avut calitatea de furnizori ai .X. S.R.L. cum sunt X S.R.L. nu au relevanță, având în vedere că cercetarea penală nu vizează și .X. S.A.

În privinta .X. S.R.L. societatea susține că mentiunea organelor de inspecție fiscală din decizia de impunere este neadevarata si tendentioasa, afirmându-se, fără suport în realitate, că firma în cauza în calitate de furnizor al .X. S.R.L., face obiectul unor cercetări penale.

Mai mult, Codul de procedură fiscală obligă organele fiscale să clarifice toate aspectele legate de aceste cercetări si numai dupa stabilirea situatiei fiscale reale sa determine eventualele impozite sau taxe datorate de catre .X. S.R.L. în cazul de față stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare nu se intemeiaza pe situatia fiscala reala, ci pe suspiciunea nefondata a organelor fiscale ca în viitor s-ar putea întâmpla ca și .X. S.R.L. să fie implicata în acele sau în alte cercetari.

Societatea susține că temeiurile în drept invocate de organele de inspecție fiscală nu au legatura cu speta, și în consecinta, nu sunt intrunite conditiile legale pentru a refuza dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor aferente tranzactiilor cu firmele în cauză.

În ceea ce privește TVA stabilita suplimentar si la obligatiile accesorii aferente TVA

1. Referitor la TVA din “documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru furnizori negasiti la sediu ca urmare a controalelor încrucisate” pentru care s-a stabilit suplimentar suma de .X. lei, la care se adauga accesoriile, întrucât pentru o parte dintre furnizorii .X. S.R.L. s-a stabilit in urma controalelor încrucisate ca nu isi desfașoara activitatea la sediul declarat, iar organele fiscale au suspiciuni in privinta realitatii plajelor de numere ale facturilor de achiziție si a realitatii achizițiilor, societatea susține că nu a avut tranzactii cu firmele constatate inactive dupa data înscrierii acestora în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, iar toate achizițiile de marfa au fost platite prin virament bancar.

Deși în decizia de impunere se mentioneaza, de asemenea, că se fac cercetări de către organele de politie sub aspectul savarșirii infractiunii de evaziune fiscala cu privire la societati comerciale care au avut calitatea de furnizori ai .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.145, 146 și 155 din Codul

fiscal. Pentru motivele prezentate societatea consideră că tratamentul fiscal aplicat .X. S.R.L. nu are temei de fapt și nici de drept.

Nu în ultimul rând, tratamentul aplicat .X. S.R.L. de către organele de inspecție fiscală contravine practicii Curții Europene de Justiție. Astfel, C.J.C.E. a concluzionat, ca dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atât timp cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere TVA, prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarative fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcarilor).

Jurisprudența recentă a Curții Europene de Justiție întărește opinia că statelor membre nu le este permis să excludă dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA și sunt evidențiate prin facturi emise conform criteriilor de formă impuse de directivă. Restricționarea dreptului de deducere a TVA în cazul Cauza C-95/07 ECOTRADE SpA, Cauza C-354/03 OPTIGEN achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite. Libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare.

Societatea menționează că dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană - art.145 și art.146 din Codul fiscal, art.17 din Directiva 77/388/CE și art.168 și art.178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții:

- destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile;
- deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

2. În ceea ce privește TVA din facturi de achiziții de la furnizori inactivi pentru care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, la care se adaugă accesoriile, societatea susține că argumentele din secțiunea referitoare la impozitul pe profit sunt folosite de organele fiscale pentru a nu acorda dreptul de deducere a TVA pentru suma de **.X. lei** aferenta facturilor emise de .X. S.R.L.

Pentru motivele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, societatea consideră că tratamentul fiscal aplicat referitor la TVA din *“facturi de achiziții de la furnizori inactivi de la data anularii înregistrării ca platitor de TVA”* nu are temei de fapt și nici de drept.

3. Referitor la TVA aferenta “marfurilor degradate conform proceselor verbale de distrugere pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de .X. lei, la

care se adauga accesoriile, societatea susține că argumentele din secțiunea referitoare la impozitul pe profit sunt folosite de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea suplimentara a TVA colectata in cuantum de .X. lei, iar în drept, organele de inspectie fiscala invoca dispozitiile art.128 alin.8 lit. b) si c) din Codul fiscal.

Însă, având în vedere prevederile art.128 alin.8 din Codul fiscal, precum și situatia fiscală reală si motivele de fapt si de drept, contestatara susține că tratamentul fiscal aplicat de organele de inspectie fiscala este gresit, atât in cazul perisabilitatilor cât si al stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate pentru ca nu respecta standardele de comercializare, neexistand livrare de bunuri care să permită stabilirea suplimentară a TVA colectată, iar susținerea organelor fiscale ca .X. S.R.L. nu ar fi dovedit ca marfa degradata a fost distrusa nu are suport real, întrucât reprezentantii societatii au prezentat organelor fiscale Procese - verbale de distrugere produse depreciate calitativ, documente care nu au fost luate în considerare de catre organele fiscale.

Referitor la obligatiile accesorii stabilite suplimentar aferente impozitului pe profit si TVA, societatea susține că nu datoreaza sumele reprezentând obligatii fiscale suplimentare si, în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligatiile fiscale accesorii.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./30.01.2013, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuielile cu marfa lipsa de la .X. S.R.L si .X. S.R.L. inregistrate in evidenta contabila a .X. S.R.L. ca urmare a operatiunilor de vanzare conform contractelor incheiate, organele de inspectie fiscală au constatat că obiectul contractelor a fost livrarea de fructe si legume de catre .X. S.R.L. în calitate de furnizor către cele X (zece) magazine .X. din Municipiul .X. aparținând .X. (9 magazine) .X. (1 magazin), ambele în calitate de beneficiare si gestionare în comun a raioanelor de fructe și legume din magazinele .X..

Din procesul verbal nr..X./05.12.2012 reiese că .X. S.R.L a emis facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni în baza unor situații întocmite pentru fiecare magazin în care erau stabilite minusurile și plusurile cantitative așa cum rezultă din Nota explicativă a reprezentanților societății. Pentru cantitățile constatate în plus nu au fost emise facturi, motivarea prezentată fiind în sensul că acestea proveneau din descărcările de gestiune cu coduri eronate de către .X. S.R.L si .X. S.R.L.

În ceea ce privește cheltuielile cu marfa lipsă din Nota explicativă reiese că .X. S.R.L și .X. S.R.L aveau contracte de asigurare, iar lipsurile erau mici și se încadrau la perisabilități în limitele admise respectiv 0,4% la depozitare și 1,3% la comercializare.

Din analiza poliței de asigurare a rezultat că sunt prevăzute „toate riscurile” însă societatea nu a dovedit cu documente care din riscurile asigurate au provocat lipsa bunurilor și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubelor respectiv încasarea despăgubirilor.

În ceea ce privește cota de perisabilități de 1,3% s-a constatat că întrucât societatea cumpără angro și vinde în cantități mici către .X. S.R.L și .X. S.R.L. nu se aplică având în vedere și investigațiile efectuate de Consiliul Concurenței privind interpretarea și aplicarea diferită a unor clauze din contractele încheiate între .X. S.R.L, .X. S.R.L și .X. S.R.L.

Referitor la cota de perisabilități de 0,4% pentru depozitare nu se aplică întrucât lipsa nu a fost constatată ca urmare a inventarierii stocurilor de produse cu ridicata ale .X. S.R.L. Descărcarea din gestiune a mărfurilor lipsă pentru care societatea a emis facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni s-a efectuat în baza unor situații primite pentru fiecare magazin și a fost înscrisă în fișa de mișcare cantitativă ca ieșire cu semnul minus și înregistrată în evidența contabilă prin formula contabilă:

607 Cost marfă = 371.03 marfă depozit .X.

Având în vedere ca societatea nu a prezentat liste de inventar și ca a emis facturi de retur pentru marfa inexistentă încărcând cheltuiala cu costul mărfii prin încadrarea eronată a acestor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit în sensul art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile în suma de .X. lei cu marfa lipsă la .X. S.R.L și .X. S.R.L., înregistrate în contabilitatea .X. S.R.L. în costul mărfii ca nedeductibile fiscal, potrivit art.21 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește încadrarea în limitele de perisabilitate conform H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admise de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2008-2011 lipsuri la inventar în sumă de .X. lei conform inventarelor prezentate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat perisabilitati conform limitelor stabilite de H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare, stabilind perisabilitati peste norma legală în suma .X. lei pentru care societatea a colectat taxa pe valoarea adăugată, iar cheltuiala cu TVA aferentă în suma de .X. lei a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Atât cheltuiala cu perisabilitățile mai mari ca normă, cât și cheltuiala cu TVA aferentă au fost eronat încadrate de către societate în categoria cheltuielilor deductibile conform art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, motivând în răspunsul de la pct.4 din Nota explicativa din data de 30.10.2012 ca avea încheiate contracte de asigurare și cheltuiala este deductibilă.

Având în vedere că societatea nu a dovedit cu documente care din riscurile enumerate în polița de asigurare au provocat lipsa și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubei, respectiv încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări, precum și prevederile art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au încadrat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil atât cheltuielile cu perisabilitățile peste norma legală în sumă de **.X. lei**, cât și cheltuiala cu TVA aferentă perisabilităților peste norma legală în suma de **.X. lei**.

3. Referitor la cheltuielile cu marfa degradata conform Proceselor verbale de distrugere, ca urmare a verificării au fost constatate următoarele:

.X. S.R.L. a înregistrat în evidenta contabila pentru perioada 2008-2011 facturile emise, întocmite cu semnul minus, pentru marfurile returnate de diversi parteneri (inclusiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. pentru perioada 2008-2009) și reintrate în gestiune.

Potrivit Notei explicative marfa era refuzată de clienți pentru deficiențe calitative, iar la sosirea mărfii în depozit se constată degradarea și se dispunea distrugerea acesteia, în baza Proceselor verbale de distrugere, produsele depreciate calitativ erau stabilite pe gestiuni pentru fiecare produs la nivel de societate.

Societatea a încadrat aceste cheltuieli la art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal însă, întrucât nu a dovedit cu documente care din riscurile stabilite prin polița de asigurare au provocat lipsa și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubei respectiv încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări, ca urmare a analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au încadrat cheltuielile cu marfa degradata (perisabilitate = degradare produsa la unele marfuri din cauza influentei agentilor externi, spre exemplu temperatura ridicata) ce pot produce evaporari și uscari, sau din cauza distrugerii sau stricării lor în timpul transportului (manipulari, transbordari) la art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că au fost depășite limitele de perisabilitate prevazute în H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare prin aplicarea limitelor de perisabilitate la mărfurile lipsa, respectiv 0,4% pentru fructe și 0,7% pentru legume în activitatea de depozitare, rezultă că toată marfa degradată înregistrată de societate ca și cheltuială deductibilă depășește, de asemenea, limita de perisabilitate și, ca atare, organele de inspectie fiscala au încadrat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

4. În ceea ce privește cheltuielile cu achiziții de la un furnizor inactiv la data emiterii facturii, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.11 alin.1² din același act normativ și prevederile art.3 alin.(1) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente tranzacțiilor cu furnizori declarați inactivi întrucât facturile fiscale respective nu pot avea calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrat în evidența contabilă.

Din verificarea înregistrărilor efectuate în evidența contabilă și fiscală a societății referitoare la facturile emise de furnizorul .X. S.R.L. în perioada 27.01.2010-31.03.2010, au fost stabilite în sarcina societății cheltuieli nedeductibile fiscal aferente furnizorilor inactivi la data emiterii facturii în suma de **.X. lei**.

5. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei din documente de achiziție care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru furnizori negasiți la sediu ca urmare a controalelor încrucișate, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2008-2011 facturi emise de societăți furnizoare negasite la sediile declarate ca urmare a controalelor încrucișate efectuate.

Ca urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile (conform fiselor furnizorilor) totalizate pentru perioada verificată (2008-2011) nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât nu au putut fi verificate elementele reglementate prin art.155 din Codul fiscal, deoarece respectivii furnizori nu își desfășoară activitatea în sedii declarate la organele fiscale așa cum reiese și din conținutul Proceselor verbale de control încrucișat anexate la Raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că sediile furnizorilor nu sunt declarate la organele fiscale competente, există suspiciuni asupra realității plăjelor de numere ale facturilor de achiziție și asupra realității achizițiilor, Ca urmare organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile fiscal în suma totală de **.X. lei**.

De asemenea, prin adresa nr..X./21.11.2012 Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Fraudelor nr..X./21.11.2012, aduce la cunoștință organelor de inspecție fiscală faptul că în Dosarele penale cu nr..X./2012, .X./2012 și .X./2012 în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, se afla următoarele societăți comerciale care au avut calitatea de furnizori ai .X. S.R.L.: .X..

Totodată, prin adresa nr..X./S4/30.03.2012, Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Fraudelor nr..X./S4/30.03.2012, a comunicat organelor de inspecție fiscală că .X. S.R.L., în calitatea de furnizor al .X. S.R.L., face obiectul unor cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, în Dosarul penal cu nr..X./2010.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificata: 01.01.2008 -31.12.2011.

1. Referitor la TVA din documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ pentru furnizori negasiti la sediu ca urmare a controalelor incrucisate, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile pentru perioada verificata (2008-2011) nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât nu au putut fi verificate elementele reglementate prin art.155 din Codul fiscal, deoarece respectivii furnizorii nu își desfășoara activitatea la sediul declarat, așa cum reiese și din continutul Proceselor verbale de control încrucișat.

Având în vedere faptul că sediile furnizorilor nu sunt declarate la organele fiscale competente, iar organele de inspectie fiscală au suspiciuni asupra realității plajelor de numere ale facturilor de achizitie și asupra realității achizițiilor, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor achizitii.

Întrucât facturile emise de acesti furnizori nu produc efecte juridice, în temeiul art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la neadmiterea dreptului de deducere a TVA pentru suma totala de **.X. lei.**

2. În ceea ce privește TVA din facturi de achizitii de la furnizori inactivi, organele de inspectie fiscală au constatat că facturile nu indeplinesc calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere fiind aferente tranzacțiilor efectuate cu contribuabili declarati inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr.X./21.09.2010 si O.P.A.N.A.F. nr.20/08.01.2010 si carora li s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, achizițiile efectuate de societate in baza unor facturi emise de societati dupa data declararii acestora ca inactive nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care pentru documentele respective societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata fiind aplicabile prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.66 alin.15 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și în consecință nu s-a admis dreptul de deducere pentru TVA pentru suma de **.X. lei.**

3. Referitor la TVA aferenta marfurilor lipsa conform inventare, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru TVA colectată aferentă marfurilor lipsa din gestiune, inregistrata de .X. S.R.L. eronat ca si cheltuiala deductibila, societatea a aplicat tratamentul fiscal de la art.128 alin.(8) lit.c) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu articolele 4, 6, 7 din H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare, în sensul că TVA aferenta perisabilităților mai mari ca normă, în suma de **.X. lei** pentru perioada 2008-2011 a fost înregistrată de societate ca și TVA colectată.

4. În ceea ce privește TVA aferenta marfurilor degradate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru TVA colectată aferentă marfurilor lipsa din gestiune societatea a aplicat tratamentul fiscal prevăzut de art.128 alin.(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.(9) și alin.(12) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deși au fost încheiate procese verbale de distrugere produse depreciate calitativ societatea nu a făcut dovada cu documente care dintre riscurile cuprinse în polița de asigurare au condus la degradarea mărfurilor și nici că ar fi efectuate demersuri pentru încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări.

Întrucât societatea nu face dovada că mărfurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul civil, în temeiul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a recalculat TVA colectată în sumă de **.X. lei** aferentă cheltuielilor în sumă de **.X. lei**.

5. Referitor la TVA aferenta marfa lipsa la .X. S.R.L și .X. S.R.L. înregistrată de .X. S.R.L. ca diminuare de TVA colectată, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind ca sumă suplimentară TVA de plată în cuantum de **.X. lei**.

Conform celor constatate s-a stabilit TVA suplimentară în suma de **.X. lei**, precum și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

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

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu achizițiile de la furnizori ce nu au fost găsiți la sediu, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care din probatoriul administrat de societate nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată:2008 – 2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. S.R.L. a înregistrat în evidenta contabilă în perioada 2008-2011 facturi emise de societăți furnizoare ce nu au fost găsite la sediile declarate ca urmare a controalelor încrucișate efectuate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ întrucât nu au putut fi verificate elementele prevăzute de art.155 din Codul fiscal, deoarece respectivii furnizori nu își desfășoară activitatea în sedii declarate la organele fiscale așa cum reiese și din conținutul Proceselor verbale de control încrucișat.

Având în vedere că sediile furnizorilor nu sunt declarate la organele fiscale competente și există suspiciuni asupra realității plajelor de numere ale facturilor de achiziție și asupra realității achizițiilor, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății cheltuieli nedeductibile fiscal în suma totală de **.X. lei**.

De asemenea, prin adresa nr..X./21.11.2012 Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Fraudelor nr..X./21.11.2012, a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că în Dosarele penale cu nr..X./2012, .X./2012 și .X./2012 în care se efectuează cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, se afla următoarele societăți comerciale care au avut calitatea de furnizori ai .X. S.R.L.: .X..

Totodată, prin adresa nr..X./S4/30.03.2012 Inspectoratul General al Poliției Române - Direcția de Investigare a Fraudelor nr..X./S4/30.03.2012, a comunicat organelor de inspecție fiscală că .X. S.R.L., în calitate de furnizor al .X. S.R.L., face obiectul unor cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, în Dosarul penal cu nr..X./2010.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-au acceptat la deducere cheltuielile cu aceste achiziții în sumă de .X. lei.

Totodată, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă acestor achiziții.

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

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2008 – 03.08.2010:

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

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prevederile art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că .X. SRL a efectuat achiziții de la .X. iar în urma controalelor încrucișate efectuate la furnizori a reieșit că aceștia nu se aflau la sediile sociale declarate.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că prin adresa nr..X./12.06.2013, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție să precizeze stadiul cercetărilor cu privire la relațiile comerciale ale .X. SRL cu furnizorii menționați în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.01.2013, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2011, iar prin adresa nr..X./10.09.2013 Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție a comunicat Direcției generale de soluționare a

contestațiilor faptul că *“în dosarul .X./2013, înregistrat la Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție din cadrul Direcției Naționale Anticorupție, ca urmare a declinării dosarului nr..X./2013 a Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., se efectuează activități specifice fazei actelor premergătoare urmăririi penale pentru lămurirea cauzei în raport de aspectele ce au stat la baza sesizării inițiale”*.

Întrucât nu s-a putut stabili veridicitatea documentelor în baza cărora societatea și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă acestor achiziții organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli și a respins dreptul de deducere.

În materia TVA, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că 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 taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, având în vedere Decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor a unor societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu au declarat sediul la organele fiscale și deci nu au plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, facturile emise nu au calitatea de document justificativ.

Având în vedere că nu s-a putut verifica realitatea achizițiilor înscrise pe facturile prezentate de .X. SRL organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea neavând sediul declarat

Potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Conform art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

*- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;***

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

[...]

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

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

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi fapt care nu a putut fi probat întrucât toți furnizorii contestatoarei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală nu au fost găsiți la sediul social acesta nefiind declarat la organele și deci nu au depus declarații informative privind TVA sau alte impozite și taxe.

De asemenea, organul de soluționare a contestației apreciază că .X. SRL ca societate comercială specializată în diverse activități de comerț, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale fiscale.

Astfel încât, organul de soluționare a contestației reține că documentele depuse de societate în susținerea cauzei nu probează faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor 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, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de la furnizorii care nu au fost găsiți la sediu în sumă de .X. lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu marfa lipsă, înregistrate ca urmare a operațiunilor de vânzare conform contractelor încheiate în sumă de .X. lei și TVA colectată aferentă, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la aceste cheltuieli și cu privire la TVA colectată

diminuată în condițiile în care societatea nu justifică bunurile lipsă cu liste de inventariere și nu face dovada cu documente că se încadrează în una dintre excepțiile prevăzute de lege pentru operațiunile care nu sunt asimilate livrării de bunuri cu plată.

Perioada verificată : 2008- 2011.

În fapt, societatea a emis facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni pentru mărfuri livrate către cele 10 (zece) magazine .X. din Municipiul .X. aparținând .X. (9 magazine) .X. (1 magazin) ambele în calitate de beneficiare și gestionare în comun a raioanelor de fructe și legume din magazinele .X..

Din procesul verbal nr..X./05.12.2012 reiese că .X. S.R.L a întocmit aceste facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni în baza unor situații întocmite pentru fiecare magazin în care erau stabilite minusurile și plusurile cantitative așa cum rezultă și din Nota explicativă a reprezentanților societății. Pentru cantitățile constatate în plus nu au fost emise facturi motivarea prezentată fiind în sensul că acestea proveneau din descărcările de gestiune cu coduri eronate de către .X. S.R.L și .X. S.R.L.

În ce privește cheltuielile cu marfa lipsă, din Nota explicativă luată reprezentantului societății reiese că .X. S.R.L și .X. S.R.L aveau contracte de asigurare, iar lipsurile erau mici și se încadrau la perisabilități în limitele admise respectiv 0,4% la depozitare și 1,3% la comercializare.

Din analiza poliței de asigurare a rezultat că sunt prevăzute „toate riscurile” însă, societatea nu a dovedit cu documente care din riscurile asigurate au provocat lipsa bunurilor și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubelor respectiv încasarea despăgubirilor.

În ceea ce privește cota de perisabile de 1,3% s-a constatat că întrucât societatea cumpără angro și vinde în cantități mici către .X. S.R.L și .X. S.R.L. nu se aplică având în vedere și investigațiile efectuate de Consiliul Concurenței privind interpretarea și aplicarea diferită a unor clauze din contractele încheiate între .X. S.R.L și .X. S.R.L și .X. S.R.L.

Referitor la cota de perisabile de 0,4% pentru depozitare nu se aplică întrucât lipsa nu a fost constatată ca urmarea inventarierii stocurilor de produse cu ridicate ale .X. S.R.L.

Descărcarea din gestiune a mărfurilor lipsă pentru care societatea a emis facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni s-a efectuat în baza unor situații emise pentru fiecare magazin și a fost înscrisă în fișa de mișcare cantitativă ca ieșire cu semnul minus și înregistrată în evidența contabilă prin formula contabilă: 607 Cost marfă = 371.03 marfă depozit .X.

Având în vedere faptul ca societatea nu a prezentat liste de inventar și ca a emis facturi de retur pentru marfa inexistentă încarcând cheltuiala cu costul marfii prin încadrarea eronată a acestor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit în sensul art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au

reîncadrat cheltuielile în suma de **.X. lei** cu marfa lipsa la .X. S.R.L și .X. S.R.L., înregistrate în contabilitatea .X. S.R.L. în costul mărfii, ca nedeductibile fiscal potrivit art.21 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **pentru TVA aferenta marfă lipsa** la .X. S.R.L și .X. S.R.L. înregistrată de .X. S.R.L. ca diminuare de TVA colectată, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.128 alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind ca sumă suplimentară TVA de plată în cuantum de **.X. lei**.

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

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

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2008 – 03.08.2010:

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

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)”.

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) *bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;*

b) *bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;*

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, neimputabile, cu excepțiile prevăzute de lege cum sunt perisabilitățile.

În ceea ce privește impozitul pe profit se reține că societatea a efectuat descărcarea din gestiune a mărfurilor lipsă pentru care a emis facturi cu semnul minus la sfârșitul fiecărei luni în baza unor situații primite pentru fiecare magazin și a fost înscrisă în fișa de mișcare cantitativă ca ieșire cu semnul minus fiind înregistrată în evidența contabilă prin formula contabilă:

607 Cost marfă = 371.03 marfă depozit .X.

Se reține că societatea nu a prezentat liste de inventar și a emis facturi de retur pentru marfa inexistentă majorând cheltuiala cu costul marfii prin încadrarea eronată a acestor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia marfa lipsă reprezintă perisabilități în limitele legale, așa cum s-a analizat și prin raportul de inspecție fiscală în ceea ce privește cota de perisabile de 1,3% s-a constatat că întrucât societatea cumpără angro și vinde în cantități mici către .X. S.R.L și .X. S.R.L. nu se aplică având în vedere și investigațiile efectuate de Consiliul Concurenței privind interpretarea și aplicarea diferită a unor clauze din contractele încheiate între .X. S.R.L și .X. S.R.L și .X. S.R.L.

De asemenea, referitor la cota de perisabile de 0,4% pentru depozitare nu se aplică întrucât lipsa nu a fost constatată ca urmarea inventarierii stocurilor de produse cu ridicate ale .X. S.R.L.

În consecință în mod legal au constatat organele de inspecție fiscală că societatea a considerat eronat ca deductibile din punct de vedere al legii fiscale aceste cheltuieli.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată se reține că sunt asimilate livărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) – c) din Codul fiscal.

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Față de aceste prevederi se reține că speța în cauză nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv:

- nu sunt bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale;
- nu reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, societatea neprezentând documente din care să rezulte cauzele obiective care au produs degradarea.
- nu reprezintă perisabilități în limitele legale așa cum au analizat organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, societatea nu prezentat nici la inspecția fiscală și nici cu ocazia formulării contestației documente din care rezulte că se încadrează în una dintre excepțiile prevăzute de lege pentru operațiunile care nu sunt asimilate livrării de bunuri cu plată.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat eronat TVA colectată aferentă mărfurilor vândute către .X. S.R.L și .X. S.R.L. și au dispus colectarea TVA aferentă.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu costul mărfii lipsă înregistrate în evidența contabilă a .X. S.R.L. ca urmare a operațiunilor de vânzare conform contractelor încheiate în sumă de .X. lei și TVA colectată.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu perisabilitățile peste norma legală și cheltuielilor cu TVA aferentă acestora în sumă .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la aceste cheltuieli în condițiile în care societatea a înregistrat perisabilități peste norma legală și nu prezintă în susținere argumente sau documente din care să rezulte o situație contrară decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2008- 2011.

În fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2008-2011 lipsuri la inventar în sumă de .X. lei conform inventarelor prezentate la inspecția fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat perisabilitati conform limitelor stabilite de H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare, stabilind perisabilitati peste norma legală în suma .X. lei pentru care a colectat taxa pe valoarea adaugata, iar cheltuiala cu taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit, motivând în răspunsul de la pct.4 din Nota explicativa din data de 30.10.2012 ca are încheiate contracte de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, atât cheltuiala cu perisabilitățile peste norma legală, cât și cheltuiala cu TVA aferentă au fost eronat încadrate de către societate în categoria cheltuielilor deductibile conform art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, având în vedere că societatea nu a dovedit cu documente care din riscurile enumerate în polița de asigurare au provocat lipsa și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubei, respectiv încasarea despagubirilor de la firma de asigurări.

Astfel, având în vedere prevederile art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au încadrat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil atât cheltuielile cu perisabilitățile peste norma legală în sumă de .X. lei, cât și cheltuiala cu TVA aferentă în suma de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

Potrivit prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”.

Totodată, potrivit prevederilor art.6 și art.7 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

“ART. 6

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

ART. 7

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.”

coroborate cu prevederile art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

“Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr.1 - 3) care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:*

a) anexa nr.1, pentru produse alimentare și nealimentare (....)”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu perisabilitățile care depășesc limitele admisibile stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale împreună cu instituțiile de specialitate cu avizul Ministerul Finanțelor Publice.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile cu perisabilitățile la legume și fructe proaspete la depozitare având în vedere HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la depozitarea fructelor și legumelor, precum și la cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă. Referitor la acest aspect societatea nu prezintă argumente prin contestație care să infirme cele constatate.

În ceea ce privește susținerea contestatarei conform căreia aceste cheltuieli se încadrează în prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(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; [...]” întrucât are încheiată poliță de asigurare nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din analiza contractului de asigurare a rezultat că sunt prevăzute „toate riscurile” însă, așa cum rezultă din constatări,

societatea nu a făcut dovada cu documente care din riscurile asigurate au provocat lipsa bunurilor și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubelor respectiv încasarea despăgubirilor.

Fata de cele retinute, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile cu perisabilitățile peste limita legală și cheltuielile cu TVA aferentă fapt pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu marfa degradată în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la aceste cheltuieli și cu privire la taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care:

- societatea a înregistrat perisabilități peste norma legală și nu prezintă în susținere argumente sau documente din care să rezulte o situație contrară.
- societatea nu face dovada cu documente că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ reprezintă perisabilități care se încadrează în limitele legale.

Perioada verificată: 2008- 2011.

În fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile cu semnul minus, emise pentru marfurile returnate de diversi parteneri (inclusiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. pentru perioada 2008-2009) și reîntrite în gestiune.

Potrivit Notei explicative dată de reprezentantul societății, marfa era refuzată de clienți pentru deficiențe calitative, iar la sosirea mărfii în depozit s-a constatat degradarea și s-a dispus distrugerea acesteia, în baza Proceselor verbale de distrugere produse depreciate calitativ stabilite pe gestiuni pentru fiecare produs.

Societatea a încadrat aceste cheltuieli ca și cheltuieli deductibile conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal însă, întrucât nu a dovedit cu documente care din riscurile stabilite prin polița de asigurare au provocat lipsa și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubei respectiv încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări, ca urmare a analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile cu marfa degradată ca fiind perisabilități = degradare produsă la unele marfuri din cauza influenței agenților externi, spre exemplu temperatura ridicată, ce pot produce evaporări și uscări, sau din cauza distrugerii sau stricării lor în timpul transportului (manipulari, transbordări) și au făcut aplicarea art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că au fost depășite limitele de perisabilitate prevazute în H.G. nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare prin aplicarea limitelor de perisabilitate la mărfurile lipsa, respectiv 0,4% pentru fructe și 0,7% pentru legume în activitatea de depozitare, rezultă că toată marfa degradată înregistrată de societate ca și cheltuială deductibilă depășește, de asemenea, limita de perisabilitate și, ca atare, organele de inspectie fiscala au încadrat ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, **în ceea ce privește TVA aferenta marfurilor degradate**, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru TVA colectată aferentă marfurilor lipsa din gestiune societatea a aplicat tratamentul fiscal prevăzut de art.128 alin.(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.(9) și alin.(12) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deși au fost încheiate procese verbale de distrugere produse depreciate calitativ societatea nu a făcut dovada cu documente care dintre riscurile cuprinse în polița de asigurare au condus la degradarea mărfurilor și nici că ar fi efectuate demersuri pentru încasarea despăgubirilor de la firma de asigurări.

Întrucât societatea nu face dovada că mărfurile au fost distruse și nu mai intră în circuitul civil, în temeiul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a recalculat TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor în sumă de .X. lei

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

Potrivit prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”.

Totodată, potrivit prevederilor art.6 și art.7 din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare:

“ART. 6

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

ART. 7

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.”

coroborate cu prevederile art.13 lit.a) din HG nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare:

“Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr.1 - 3) care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:*

a) anexa nr.1, pentru produse alimentare și nealimentare (....)”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu perisabilitățile care depășesc limitele admisibile stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale împreună cu instituțiile de specialitate cu avizul Ministerul Finanțelor Publice.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu odificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)”.

La art.128 alin.8 lit.a)-c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că sunt asimilate livărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, neimputabile, cu excepțiile prevăzute de lege cum sunt perisabilitățile în limitele legale.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu mărfurile degradate calitativ returnate pentru care s-au încheiat Procese verbale de distrugere produse depreciate calitativ care, în fapt, reprezintă perisabilități peste normele legale și pentru care societatea nu prezintă argumente documente din care să rezulte contrariul.

Susținerea contestatarei potrivit căreia aceste cheltuieli se încadrează în prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(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; [...]” Întrucât are poliță de asigurare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că din analiza contractului de asigurare a rezultat că sunt prevăzute „toate riscurile” însă, așa cum rezultă din constatări, societatea nu a făcut dovada cu documente care din riscurile asigurate au provocat degradarea bunurilor și nici dacă a întreprins demersuri pentru recuperarea pagubelor respectiv încasarea despăgubirilor.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar organul de soluționare a contestației reține că societatea nu prezintă argumente sau documente din care să rezulte că mărfurile stabilite prin Procese verbale de distrugere produse depreciate calitativ reprezintă perisabilități care se încadrează în limitele legale, respectiv care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, perisabilitățile peste limitele legale nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege pentru operațiunile care nu sunt asimilate livărilor de bunuri cu plată astfel că bunurile constatate lipsă în gestiune reprezentând mărfuri degradate calitativ returnate de la clienți reprezintă operațiune asimilată livărilor cu plată pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Fata de cele retinute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții în sumă de .X. lei de la .X. SRL- furnizor inactiv și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorul era declarat contribuabil inactiv.

În fapt, în perioada **27.01.2010-31.03.2010**, societatea a efectuat tranzacții cu furnizorul .X. S.R.L. societate declarată inactivă fapt pentru care au fost stabilite în sarcina societății cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA fiind aferente tranzacțiilor efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin O.P.A.N.A.F. nr.20/08.01.2010 și caruia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.02.2010.

Astfel, achizițiile efectuate de societate în baza unor facturi emise de societate după data declarării acestora ca inactive nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care pentru documentele respective societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind aplicabile prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.66 alin.15 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de **.X. lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:**

“(1¹) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt

destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Totodată, potrivit art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

„(9) [...] Organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit [art. 11](#), precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. [...]”

Prin urmare, în conformitate cu aceste prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi.

Totodată, **art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, stipulează că:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.819/2008, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, în vigoare cu data de 29.05.2008:

„ART. 3 - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

ART. 4 - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că .X. SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu achiziții aferente unor facturi emise de .X. SRL care la data de 08.01.2010, potrivit OPANAF nr.X a fost declarat contribuabil inactiv, iar la data de 01.02.2010 s-a anulat codul de TVA.

Astfel având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”, pentru cheltuielile în sumă de .X. lei aferente bunurilor achiziționate de la furnizorii inactivi, în perioada supusă verificării, societatea nu beneficiază de deducere a acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit.

Mai mult, așa cum s-a reținut la situația de fapt, la datele la care furnizorii în cauză au emis facturile în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, înregistrarea în scopuri de TVA a acestora era anulată de către organele fiscale.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile:

Art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2009 care stipulează:

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

„a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau 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;”.

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”.

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul

său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art.155 alin.(5):

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

Astfel, în speță, facturile emise de furnizori nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil întrucât la data emiterii facturilor furnizorii nu mai erau înregistrați în scopuri de TVA.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile 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, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Având în vedere cele reținute în considerentele de la cap.III pct.1-5 din prezenta decizie se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

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

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul și întrucât prin contestație nu sunt aduse argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și numărul de zile pentru care s-au calculat accesoriile, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

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

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.01.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru 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 TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X