



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

DECIZIE 3280/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X SRL, înregistrată la A.J.F.P.Hunedoara sub nr.... si la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ...

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ..., asupra contestației formulată de Societatea X SRL, cu sediul în Deva, ..., jud. Hunedoara, înmatriculată la O.R.C a jud.Hunedoara sub nr. J20/.., CUI ..., reprezentată de dl...., în calitate de administrator, împotriva:

1. Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA ... lei ;

2. Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P.Hunedoara sub nr. ... si la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei nr. F-HD ..., respectiv data de 19.05.2017 (potrivit semnăturii de primire de pe decizia de impunere anexată în copie la dosarul cauzei) și în raport de data înregistrării la A.J.F.P.Hunedoara ,respectiv data de 07.06.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta sustine că suma de ... lei reprezentând impozit pe profit provine din anul 2011, perioadă pe care o consideră prescrisă. În conformitate cu Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare și a HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii, controlul fiscal poate fi efectuat pe o perioadă

retroactivă de cinci ani. Petenta constată astfel, că perioada supusă verificării, respectiv anul 2011, este o perioadă prescrisă.

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă ... lei

Pe fond, impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei nu are bază legală la calcul, datorită următoarelor considerente:

a) Achizițiile de piese de schimb și cheltuielile cu reparații pentru buldoexcavator efectuate în luna aprilie 2011, de la SC A SRL Suceava în suma de ... lei, sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare. Faptul că SC A SRL nu și-a înregistrat în evidența contabilă și nu și-a declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a profitului. În luna aprilie 2011, când au avut loc aceste operațiuni, în urma verificării furnizorului în baza de date, acesta era funcțional și perfect legal, societatea fiind radiată din luna mai 2012. Petenta consideră că nu are nici o vină pentru faptul că partenerul nu a declarat operațiunile economice derulate, acesta nedeclarând nici o operațiune privind livrările/prestările efectuate pe teritoriul național, ultimul bilanț contabil fiind depus pentru anul 2008 .

b) În luna aprilie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli cu materiale de construcții în sumă de ... lei, aferente facturilor emise de către SC B SRL Călărași. Acestea sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare. Faptul că SC B SRL Călărași nu și-a înregistrat în evidența contabilă și nu și-a declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a profitului. În luna aprilie 2011, când au avut loc aceste operațiuni, în urma verificării furnizorului în baza de date, acesta era funcțional și perfect legal, societatea fiind declarată inactivă din data de 30.05.2011 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

c) În luna aprilie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli cu prestări servicii foraj în sumă ... lei, aferente facturilor emise de către SC C SRL Arad. Sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare. Faptul că SC C SRL Arad nu și-a înregistrat în evidența contabilă și nu și-a declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a profitului. În luna aprilie 2011 când au avut loc aceste operațiuni, în urma verificării furnizorului în baza de date, acesta era funcțional și perfect legal, societatea fiind declarată inactivă din data de 25.06.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

d) În lunile mai și iulie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli cu prestări servicii transport în sumă de ... lei aferente facturilor:

19/31.05.2011 și nr.20/31.07 .2011 emise de către SC D SRL, în baza cărora a fost transportată zgura de la Hunedoara la Rovina(Brănișca), unde în această perioadă am efectuat lucrări de amenajare a drumurilor comunale, pentru care au fost realizate venituri facturate către Primaria Branisca. Cu toate acestea, organele fiscale consideră aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile, având în vedere că pentru această lucrare, în această perioadă, au existat și alte cheltuieli necesar a fi efectuate în vederea realizării lucrărilor contractate. În acest caz SC D SRL, în calitate de prestator al serviciilor, își înregistrează și declară veniturile din cele doua facturi menționate anterior. Se consideră operațiunile ca fiind legale si reale, factura fiscală fiind document justificativ de înregistrare a operațiunii în evidențele contabile.

e)În luna aprilie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli cu materii prime în sumă de ... lei, aceste materiale fiind consumate în lucrările efectuate în baza contractelor de colaborare cu terți pentru care există situații de lucrări cu devize întocmite la fiecare lucrare în parte, fiind realizate venituri ce au fost înregistrate în evidențele contabile, iar sumele aferente au fost încasate prin bancă și justificate cu extrasele de cont bancar.

2. Cu privire TVA în sumă de ... lei

a)În luna august 2012 s-au efectuat achiziții de la SC Y SRL în sumă de ... lei. Sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare. Faptul că SC Y SRL nu și-a înregistrat în evidența contabilă și nu și-a declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a TVA-ului. În luna aprilie 2011 când au avut loc aceste operațiuni, în urma verificării furnizorului în baza de date, acesta era funcțional și perfect legal, societatea fiind declarată inactivă din data de 06.11. 2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

b)Cu privire la stocul de marfă în sumă de ... lei petenta menționează că acesta a fost înregistrat parțial eronat în contabilitate în contul 371- Mărfuri, deoarece acestea erau materii prime achiziționate si ar fi trebuit înregistrate în contul 301- Materiale construcții. Din contul de materii prime ar fi trebuit înregistrate pe costuri la fiecare deviz de lucrări efectuat și descărcate din gestiune. Parțial, reprezintă marfă calculată cu adaos comercial si cu TVA neexigibil de care organele de control nu au ținut cont la deducerea TVA-ului. În mod normal, ajustarea bazei de TVA se efectuează la prețul de achiziție al mărfurilor cumpărate și nu la valoarea de vânzare înregistrată în contul 371. Ca urmare a celor prezentate mai sus, petenta susține că organele de control fiscal au ajustat TVA-ul la întreaga sumă din debitul contului 371-Mărfuri, neefectuând nici un calcul în conformitate cu legislația în vigoare, valoarea TVA-ului calculat fiind mult peste valoarea TVA-ului deductibil la achiziție.

c) În lunile martie, aprilie și mai 2013, petenta a înregistrat în contul 601-Cheltuieli cu materiile prime, valoarea materiilor prime în sumă de ... lei, evidențiate în contul 301-Materii prime. În evidența contabilă există aceste stocuri, dar în realitate stocurile de materii prime au fost consumate demult, în lucrările efectuate în anii anteriori, iar devizele de lucrări întocmite nu au fost descărcate din gestiune în momentul întocmirii acestora. Pentru toate aceste operațiuni există devize de lucrări, contracte de colaborare încheiate cu terți și înregistrate pe veniturile societății din anii anteriori. Ca urmare a celor prezentate, petenta contestă suma de ... lei reprezentând TVA calculată suplimentar de către organele de control, fiind asimilate cu lipsa acestora de gestiune. Deși organele de control au avut acces la toate documentele justificative ale societății, acestea nu s-au uitat și nu au luat în considerare contractele economice încheiate cu terții colaboratori, devizele de lucrări întocmite în baza acestor contracte, și au ajustat baza impozabilă a TVA, a materiilor prime asimilate lipsei din gestiune, încărcând societatea cu datorii suplimentare nejustificate în sumă de ... lei.

În continuare petenta invocă incidența art.19 și 21 din Codul fiscal, Legea nr.82/1991 a contabilității, OMFP 1752/2005, subliniind că în evidențele contabile s-au înregistrat veniturile realizate conform facturilor emise, care au fost impozitate fiscal conform legii, făcând trimitere și la art.14 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, referitor la o eventuală stabilire prin estimare a sumelor datorate bugetului general consolidat.

În concluzie, pe fond ANAF nu are temei legal și nu justifică legalitatea printr-un articol de lege care să-i dea dreptul să recalculeze baza impozabilă a profitului doar pentru culpa partenerilor contractuali de a nu fi înregistrat operațiunile economice efectuate.

În ceea ce privește TVA-ul, se consideră că suma stabilită suplimentar în valoare de ... lei nu este calculată legal și nu are la bază nici un temei legal care să permită ajustarea TVA-ului la stocul de materii prime care a fost consumat în lucrările efectuate și pentru care ANAF folosește sintagma "asimilării cu lipsa din gestiune".

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1.Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2015 .

1.In luna aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu piese de schimb și cheltuieli cu reparatii pentru buldoexcavator, în suma de ... lei aferente facturilor emise de SC A SRL Suceava, CIF ...

Din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat ca SC X SRL a declarat achiziția de la S.C A S.R.L. în Decontul de TVA și prin Declarația cod

394”Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”, iar S.C. A S.R.L. nu a declarat livrarea in 394”Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”.

De asemenea, s-au constatat urmatoarele date cu privire la SC A SRL:

- societatea a fost declarata inactiva din data de 07.10.2010 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, conform OPANAF nr....
- societatea a fost radiata in luna mai 2012;
- ultimul bilant contabil a fost depus pentru anul 2008.

In concluzie, suma de ... lei reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.

2. In luna aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu materii prime (materiale de constructii), in suma de 32.103 lei aferente facturilor emise de SC B SRL Calarasi, CIF ...

Din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat ca SC X SRL a declarat achizitia de la S.C. BS.R.L. in Decontul de TVA si prin Declaratia cod 394”Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”, iar S.C. B S.R.L. nu a declarat livrarea in 394”Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national”.

De asemenea, s-au constatat urmatoarele date cu privire la SC B SRL:

- societatea a fost declarata inactiva din data de 30.05.2011 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- societatea si-a suspendat activitatea din data de 31.12.2010;
- societatea nu a depus bilanturi contabile pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013, 2014;
- ultima declaratie privind impozitul pe profit cod 101 a fost depusa pentru anul 2010;
- societatea are ca obiect de activitate “Operatiuni de mecanica generala”- CAEN 2562.

Intrucat, din consultarea bazei de date rezulta ca SC B SRL nu a declarat venituri in perioada in care SC X SRL a declarat achizitiile si nici in perioadele urmatoare, reiese faptul ca achizitiile declarate de SC X SRL nu sunt reale, iar cheltuielile cu materii prime in suma de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

3. In luna aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu prestari servicii foraj in suma de ... lei aferente facturilor emise de SC C SRL Arad, CIF ...

Din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat ca SC X SRL a declarat achizitia de la S.C. C S.R.L. in Decontul de TVA si prin Declaratia cod 394"Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national", iar S.C. C S.R.L. nu a declarat livrarea in 394"Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national".

De asemenea, s-au constatat urmatoarele date cu privire la SC C SRL:

- societatea a fost declarata inactiva din data de 25.06.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- ultimul bilant contabil a fost depus pentru anul 2009;
- ultima declaratie privind impozitul pe profit cod 101 nr.... a fost depusa pentru anul 2009;
- societatea are ca obiect de activitate "Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea"- CAEN 7112.

Intrucat, din consultarea bazei de date rezulta ca SC C SRL nu a declarat venituri in perioada in care SC X SRL a declarat achizitiile si nici in perioadele urmatoare, reiese faptul ca achizitiile declarate de SC X SRL nu sunt reale, iar cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

4. In lunile mai si iulie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu prestari servicii transport in suma de ... lei aferente facturilor nr.... si nr.... emise de SC D SRL.

Pentru justificarea cheltuielilor cu prestarile de servicii nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala documente justificative prin care sa se faca dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul societatii, respectiv contractul de prestari servicii incheiat intre SC X SRL si SC D SRL si orice alte documente din care sa rezulte in ce a constat transportul, ce bunuri au fost transportate, ruta pe care s-a efectuat transportul, mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul.

Administratorul societatii mentioneaza că cele doua facturi reprezinta c/v transportului de zgura de la Hunedoara la Rovina (Branisca), neprezentand documente justificative prin care sa se justifice necesitatea prestarii serviciilor in scopul activitatii desfasurate.Astfel, cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de ... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

5. In luna aprilie 2011 societatea a inregistrat in contul 601"Cheltuieli cu materiile prime" suma de ... lei, fara a intocmi documente justificative, respectiv bon de consum, situatii de lucrari sau orice alt document justificativ in care sa se specifice denumirea materialelor ce figureaza a fi consumate, locul sau lucrarea in care acestea figureaza a fi incorporate, semnatura persoanelor care confirma consumul.

Administratorul societatii mentioneaza ca exista situatii de lucrari in baza devizelor, conform veniturilor realizate din constructii, inregistrate in balanta incheiata la 31.12.2011.

In sustinerea celor afirmate, administratorul societatii nu prezinta insa documente justificative, respectiv contracte incheiate cu beneficiari, devize de lucrari, situatii de plata, procese verbale de receptie a lucrarilor pe diferite stadii de lucrari.

Avand in vedere cele constatate, cheltuielile in suma de ... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

In concluzie, pentru anul 2011 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, aferent unei baze impozabile in suma de ... lei.

Temeiul de drept: Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.11 alin. (1¹) si (1²), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit. m), art. 21 alin.(1) si alin.4 lit.f), Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala art.72 si 73 alin. (1).

2.Cu privire la TVA

Perioada verificată este 01.01.2012-31.12.2016.

1.In luna august 2012 societatea a dedus TVA in suma de .. lei aferenta facturilor emise de SC Y, societate care, conform bazelor de date ANAF, incepand cu data de 01.08.2012 este neplatitoare de TVA.

Din consultarea bazei de date ANAF, s-au constatat urmatoarele date cu privire la SC Y SRL:

- societatea a fost declarata inactiva din data de 06.11.2012 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- societatea nu a depus niciodata bilanturi contabile;
- societatea nu a depus niciodata declaratiile privind impozitul pe profit cod 101;
- societatea are ca obiect de activitate "Comert cu ridicata al fructelor si legumelor"- CAEN 4631.

In concluzie, societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei.

2. In luna octombrie 2013 societatea a dedus TVA in suma de ... lei, neaferente operatiunilor impozabile, conform fct.... emisa de SC Z SRL in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei reprezentand achizitie cutit buldo, in conditiile in care buldoexcavatorul a fost vandut in luna iunie 2013.

In luna februarie 2014 societatea a a dedus TVA in suma de ... lei, neaferente operatiunilor impozabile, conform fct.... emisa de SC W SRL in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei reprezentand set reparatii pompa hidraulica, in conditiile in care la luna februarie 2014 societatea nu mai detine in patrimoniu mijloace fixe.

In concluzie, societatea nu are drept de deducere la TVA in suma de ... lei.

3. Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2016, SC X SRL inregistra un stoc de marfa scriptic in suma de ... lei. A fost solicitata administratorului societatii, dl....., o nota explicativa in care i s-a cerut sa precizeze unde se afla depozitat stocul de marfa in suma de lei evidentiat in balanta de verificare intocmita la luna decembrie 2016, care este ultimul inventar efectuat si daca exista fise de magazie intocmite pentru marfa aflata in stoc.

In raspunsul dat acesta mentioneaza ca stocul de marfa nu mai exista, fiind o eroare de inregistrare in evidenta contabila, deoarece nu au fost descarcate din gestiune in momentul vanzarii si partial a fost constatata lipsa din gestiune.

In sustinerea celor afirmate, administratorul societatii nu a prezentat documente justificative, astfel ca stocul de marfa in suma de ... lei nu exista faptic si s-a procedat la ajustarea taxei deductibile aferente stocului de marfa prin anularea totală a deducerii exercitate inițial, stabilindu-se TVA fara drept de deducere in suma de ... lei.

4. In lunile martie, aprilie si mai 2016 societatea a inregistrat in contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime" valoarea materiilor prime in suma de ... lei evidentiata in contul 301 "Materii prime", fara a intocmi documente justificative (bon de consum, situatii de lucrari sau orice alt document justificativ in care sa se specifice denumirea materialelor ce figureaza a fi consumate, locul sau lucrarea in care acestea figureaza a fi incorporate, semnatura persoanelor care confirma consumul) si fara a inregistra concomitent venituri in conturile de venituri corespunzatoare.

Referitor la cele constatate administratorul societatii mentioneaza ca aceste materiale au fost consumate in anii precedenti la lucrarile de constructii efectuate si nu au fost descarcate din gestiune.

In sustinerea celor afirmate, administratorul societatii nu prezinta documente justificative, societatea nu a inregistrat venituri din prestari servicii in anul 2016, nu exista devize de lucrari, situatii de plata, procese verbale de receptie a lucrarilor pe diferite stadii de lucrari.

Din cele prezentate se desprinde concluzia ca inregistrarea cheltuielilor cu materiile prime in suma de ... lei, fara a avea la baza documente justificative si fara a fi inregistrate venituri a avut ca scop doar descarcarea gestiunii de materii prime din contul 301 "Materii prime", fapt care este asimilat cu o lipsa in gestiune a materiilor prime in suma de ... lei.

Avand in vedere cele constatate, s-a procedat la ajustarea taxei deductibile aferente stocului de materii prime prin anularea totală a deducerii exercitate inițial, stabilindu-se TVA fără drept de deducere in suma de ... lei.

5. In lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2013 societatea a emis facturi către SC ... SRL, PFA ..., PF ..., SC ... SRL si SC ... SRL în valoare totala

de ... lei, din care TVA în suma de ... lei, care nu au fost incasate pana la data inspectiei fiscale si pentru care societatea nu a colectat TVA.

În concluzie, pentru perioada verificata s-a stabilit TVA suplimentara în suma de ... lei, aferenta unei baze impozabile în suma de ... lei.

Temeiul de drept: Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art. 145 alin.(1) si alin.(2) lit.a), art. 134² alin.(2) lit. b) si alin.(5), H.G nr.1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal art. 304 alin.(6) lit. a) pct. 78.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL are sediul în Deva, ... jud. Hunedoara, înmatriculată la O.R.C a jud.Hunedoara sub nr. J20/..., CUI ... reprezentată de dl..., în calitate de administrator.

III.1 Cu privire la excepția invocată de petentă referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit la nivelul anului 2011

Prin contestația formulată, petenta sustine că suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere contestată provine din anul 2011, perioadă pe care o consideră prescristă, întrucât, potrivit prevederilor legale, controlul fiscal poate fi efectuat pe o perioadă retroactivă de cinci ani. Astfel că, perioada supusă verificării, respectiv anul 2011, este o perioadă prescristă.

În drept, referitor la excepția de fond privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, în speță sunt aplicabile dispozițiile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare mai jos citate:

« Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(...)

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Potrivit Deciziei nr.7/2011 a Comisiei fiscale centrale ,

„În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe profit”**”.

Sușinerile petentei cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului fiscal 2011 sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, contestatoarea confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual) și perioada fiscală (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a art.23 alin. (2) în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care este impozitul se determină prin autoimpunere:

“ Art. 23 **Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale invocate de însăși societatea contestatoare și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23 – **rezultă ca pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2013**, deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul pe profit s-a născut din data de 25 februarie 2012, în situația în care s-a definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la această dată .

Potrivit art.13 din Codul de procedură fiscală, *"interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege"*, iar conform art.5 alin.(9) lit.a) și alin. (10) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin O.M.F.P. nr. 1.765/2011, Decizia nr.7/2011 face parte din categoria deciziilor care nu se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și nu se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, fiind însă obligatorii pentru structurile din subordinea Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel că, pretențiile petentei din contestația formulată, referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2011, nu au suport legal.

III.2 Sub aspectul fondului cauzei

a) Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.17 emis de către AJFP Hunedoara– Inspectia Fiscală și care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, se rețin următoarele:

Potrivit art.93 și art.131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART.93

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se reține ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F

nr.3710/2015, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“CAP. VI

Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul

1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.

De asemenea se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare.

Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.

2.Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului /plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.

CAP. VII

Sinteza constatărilor inspecției fiscale

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție la care s-au calculat diferențe ale bazei de impozitare și, respectiv, obligații fiscale principale în sarcina contribuabilului/plătitorului se prezintă următoarele informații:

.....

De asemenea se realizează o sinteză a sancțiunilor aplicate, precum și a măsurilor dispuse în cadrul acțiunii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspecție fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:

a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;

b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Raportul se întocmește în 3 (trei) exemplare, dintre care un exemplar pentru contribuabil/plătitor, un exemplar pentru organele de inspecție fiscală și un exemplar pentru organul fiscal de administrare competent.”

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală
- Organul competent

5.4. **Raportul de inspecție fiscală**/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, **nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal**, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.,,

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ..., D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-HD ...

b) Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, in sarcina petentei, a unui impozit pe profit in suma de ... lei, in conditiile in care argumentele aduse prin contestatie nu conduc la stabilirea unei alte stari de fapt fiscale fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

În fapt, în luna aprilie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, următoarele sume:

- ... lei reprezentând cheltuieli cu piese de schimb si cheltuieli cu reparatii pentru buldoexcavator, aferente facturilor emise de SC A SRL Suceava, societate declarată inactivă din 07.10.2010 prin OPANAF ... pentru nedepunere declarații și radiată în luna mai 2012;

- ... lei reprezentând cheltuieli cu materii prime(materiale de constructii) aferente facturilor emise de SC B SRL Calarasi, societate declarată inactivă din

30.05.2011 pentru nedepunere declarații și cu activitatea suspendată de la data de 31.12.2010;

- ... lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii foraj aferente facturilor emise de SC C SRL Arad, societate declarată inactivă din 25.06.2012 pentru nedepunere declarații;

- ... lei reprezentând cheltuieli cu materialele, fără a fi întocmite documente justificative, respectiv bon de consum, situații de lucrări sau orice alt document justificativ în care să se specifice denumirea materialelor ce figurează a fi consumate, locul sau lucrarea în care acestea figurează a fi incorporate, semnatura persoanelor care confirmă consumul.

De asemenea, în lunile mai și iulie 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu prestări servicii transport în suma de ... lei aferente facturilor nr.... și nr.... emise de SC D SRL.

Pentru justificarea cheltuielilor cu prestațiile de servicii nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente justificative prin care să se facă dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății, respectiv contractul de prestări servicii încheiat între SC X SRL și SC D SRL și orice alte documente din care să rezulte în ce a constatat transportul, ce bunuri au fost transportate, ruta pe care s-a efectuat transportul, mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul.

Pe cale de consecință, pentru anul 2011 organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, aferent unei baze impozabile în suma de ... lei.

Prin contestație petenta susține, în ceea ce privește sumele înregistrate în contabilitate în luna aprilie 2011, că:

- reprezintă operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare;

- nu are nici o vină pentru faptul că partenerii nu au declarat operațiunile economice derulate;

- facturile ... și nr.... emise de către SC D SRL, reprezintă c/v transport zgura de la Hunedoara la Rovina(Brănișca), unde în această perioadă petenta a efectuat lucrări de amenajare a drumurilor comunale, pentru care au fost realizate venituri facturate către Primăria Brănișca.

- suma de ... lei reprezintă materiale consumate în lucrările efectuate în baza contractelor de colaborare cu terți pentru care există situații de lucrări cu dechete întocmite la fiecare lucrare în parte, fiind realizate venituri ce au fost înregistrate în evidențele contabile, iar sumele aferente au fost încasate prin bancă și justificate cu extrasele de cont bancar.

În drept, în ceea ce privește tranzacțiile cu societățile declarate inactive, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1²) și cele ale art.21 alin.4 lit.r) din

Legea nr.571/2003 privind cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 21 Cheltuieli

(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.

Potrivit prevederilor art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 78¹ Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală...

Din documentele existente la dosarul cauzei, referitor la cele două societăți declarate inactive, se reține că:

- societatea A SRL Suceava a fost declarată contribuabil inactiv din data de 07.10.2010, prin OPANAF ..., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În prezent, această societate este radiată de la ORC Suceava cu data de 10.05.2012;

- societatea B SRL Călărași a fost declarată contribuabil inactiv din data de 30.05.2011, prin OPANAF ..., ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. De asemenea, societatea are activitatea suspendată, această stare fiind înregistrată la ORC Călărași din data de 31.12.2010.

Asadar, potrivit prevederilor legale anterior citate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Legiuitorul, prin procedura fiscală, a statuat fără dubiu, ca persoanelor juridice care sunt declarate inactive le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, rezumate în cele prezentate la aliniatul de mai sus.

Potrivit mențiunilor înscrise în Decizia 2720/2016 a ÎCCJ,

„... în condițiile în care reclamanta nu a manifestat diligență și a efectuat tranzacții comerciale cu o societate inactivă... nu este deductibilă la calculul venitului impozabil suma reprezentând marfa achiziționată de la societatea inactivă la data cumpărării mărfii.

De altfel, în acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal în Deciziile nr.2781/2014 ș.a.

Prin urmare, s-a apreciat că din punctul de vedere al deductibilității fiscale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1²) și ale art. 21 alin.(4) lit.r) din Codul fiscal, tranzacțiile comerciale cu cele două societăți comerciale nu pot fi luate în considerare la calculul impozitului pe profit și la deducerea TVA.,,

Pe cale de consecință, susținerile petentei privind faptul că cele două societăți nu și-au înregistrat în evidența contabilă și nu și-au declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a profitului, sunt netemeinice, starea de fapt fiind cea surprinsă și consemnată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, în Codul fiscal la art.21, se precizează care sunt consecințele fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit, în situația în care au loc tranzacții cu contribuabili inactivi, în sensul că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv:

“ ART. 21 Cheltuieli

(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.”

În concluzie, organul de soluționare constată că argumentele petentei referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile efectuate de la societatea A SRL declarată inactivă, pe de o parte nu au la bază un temei legal care să le susțină veridicitatea, iar pe de altă parte sunt neîntemeiate, întrucât nu contribuie la determinarea unei alte stări de fapt față de cea stabilită de organele fiscale prin actul contestat.

În cazul societății B SRL, deși starea de inactivitate a survenit ulterior tranzacției cu petenta, societatea avea activitatea suspendată, fiind înregistrată la ORC Călărași cu această mențiune din data de 31.12.2010, deci pe perioada suspendării activității nu avea voie să desfășoare nicio activitate comercială.

Pe perioada în care o societate are activitatea suspendată la Registrul Comerțului, conform Legii 31/1990, din proprie inițiativă, pentru o perioadă de maximum 3ani, aceasta nu mai poate desfășura activitatea pentru care s-a autorizat, nu are voie să facă nicio tranzacție, nu emite și nu înregistrează chitanțe și facturi, declarațiile fiscale se depun conform regimului derogatoriu acordat de organele fiscale.

Potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, în situația în care o firmă își declară la Registrul Comerțului starea de inactivitate, această modificare intervine și în evidențele organelor fiscale, consecința fiind anularea codului de TVA.

Așadar, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă suma de ... lei reprezentând c/valoarea achizițiilor efectuate de petentă de la societatea Dumade SRL, întrucât documentele emise de aceasta nu au calitatea de document justificativ care să permită înregistrarea în contabilitatea petentei a acestei sume, potrivit preved.art.21 alin.(4)lit.f) Cod fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(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;,,

În ceea ce privește tranzacțiile societății petente cu societatea CSRL Arad și societatea D SRL, petenta susține că cheltuielile înregistrate în evidența contabilă reprezentând prestări servicii transport în sumă de ...0 lei aferente facturilor emise de către SC D SRL, în baza cărora a fost transportată zgura de la Hunedoara la Rovina(Brănișca), unde a efectuat lucrări de amenajare a drumurilor comunale, pentru care au fost realizate venituri facturate către Primaria Brănișca , precum și cu prestări servicii foraj în sumă de ... lei, aferente facturilor emise de către SC D SRL Arad sunt deductibile, întrucât *„sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de*

consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare.,,

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.48 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

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

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

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

Așadar, pentru serviciile prestate de societățile C SRL Arad și D SRL reprezentând servicii foraj și respectiv, transport zgură, petenta trebuia să dețină documente justificative din care să rezulte că au fost executate în baza unui contract încheiat între părți și că au fost efectiv prestate, justificarea prestării efective putând fi dovedită prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Deși petenta susține că operațiunile au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum și au fost înregistrate corect în evidența contabilă, în susținere nu sunt prezentate documente care să ateste legalitatea, realitatea și oportunitatea acestor tranzacții cu societățile C SRL Arad și D SRL. Mai mult, comportamentul fiscal necorespunzător al societății C SRL prin nedepunerea de declarații fiscale și nerecunoașterea veniturilor la data realizării lor, precum și lipsa oricăror documente din care să reiasă că au fost prestate servicii de foraj în folosul societății X, conduc la concluzia că aceste cheltuieli nu pot avea, din punct de vedere legal, un caracter deductibil.

Referitor la înregistrarea în contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime", în luna aprilie 2011, a sumei de ... lei, deși petenta susține că "aceste materiale fiind consumate în lucrările efectuate în baza contractelor de colaborare cu terți pentru care există situații de lucrări cu devize întocmite la fiecare lucrare în parte, fiind realizate venituri ce au fost înregistrate în evidențele contabile,

iar sumele aferente au fost încasate prin bancă și justificate cu extrasele de cont bancar”, nu prezintă în susținere documente justificative, respectiv contracte încheiate cu beneficiarii, devize de lucrări, situații de plată, procese verbale de recepție a lucrărilor pe diferite stadii de execuție. În speță, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

ART. 21 Cheltuieli

(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;

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.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”,
precum și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Pe baza textelor precitate se reține că, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

În cauza dedusă judecății, argumentele din contestație referitoare la destinația materialelor în sumă de ... lei nu sunt susținute cu documente, contrar prevederilor art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

- c) *motivele de fapt și de drept;*
d) *dovezile pe care se întemeiază;*”,

motiv pentru care organul de soluționare concluzionează că cheltuielile în suma de ... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Pe cale de consecință, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală*
- *Soluții asupra contestației*

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; „*

c) Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea stabilirii, in sarcina petentei, a unei TVA suplimentara in suma de ... lei, in conditiile in care argumentele aduse prin contestatie nu conduc la stabilirea unei alte stari de fapt fiscale fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie au constatat că:

- societatea a dedus TVA în suma de ... lei aferenta facturilor emise de SC ..., societate care, conform bazelor de date ANAF, incepand cu data de 01.08.2012 este neplatitoare de TVA;

- a dedus TVA în suma de ... lei, neaferentă operatiunilor impozabile, conform fact.... emisa de SC ... SRL și fact.... emisa de SC ...SRL ;

- la 31.12.2016, petenta înregistra un stoc de marfa scriptic în suma de ... lei. , dar care faptic nu mai exista si s-a procedat la ajustarea taxei deductibile aferente stocului de marfa prin anularea totală a deducerii exercitate inițial, stabilindu-se TVA fara drept de deducere în suma de ... lei.

- în lunile martie, aprilie si mai 2016 petenta a înregistrat în contul 601”Cheltuieli cu materiile prime” valoarea materiilor prime în suma de ... lei, fara a întocmi documente justificative , astfel că s-a procedat la ajustarea taxei deductibile aferente stocului de materii prime prin anularea totală a deducerii exercitate inițial, stabilindu-se TVA fara drept de deducere în suma de ... lei.

- în lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2013 petenta a emis facturi către diverși clienți în valoare totala de ... lei, din care TVA în suma de ... lei, care nu au fost incasate pana la data inspectiei fiscale si pentru care societatea nu a colectat TVA.

Prin contestație petenta susține că :

- achizițiile de la SC ... SRL în sumă de ... lei sunt operațiuni reale care au la bază documente justificative, respectiv NIR, bon de consum, înregistrate corect în evidența contabilă și declarate către ANAF conform legislației în vigoare și faptul că SC ... SRL nu și-a înregistrat în evidența contabilă și nu și-a declarat operațiunile economice efectuate, nu conferă dreptul organelor de control să recalculeze baza de impozitare a TVA-ului;

- cu privire la stocul de marfă în sumă de ... lei petenta menționează că acesta a fost înregistrat parțial eronat în contabilitate în contul 371- Mărfuri, deoarece acestea erau materii prime achiziționate și ar fi trebuit înregistrate în contul 301-Materiale construcții, fiind vorba de fapt de o eroare în înregistrările contabile și că parțial, reprezintă marfă calculată cu adaos comercial și cu TVA neexigibil, de care organele de control nu au ținut cont la deducerea TVA-ului.

- cu privire la înregistrarea în contul 601-Cheltuieli cu materiile prime, a sumei de ... lei, evidențiate în contul 301-Materii prime, petenta susține că în evidența contabilă există aceste stocuri, dar în realitate stocurile de materii prime au fost consumate demult, în lucrările efectuate în anii anteriori, iar devizele de lucrări întocmite nu au fost descărcate din gestiune în momentul întocmirii acestora. Pentru toate aceste operațiuni există devize de lucrări, contracte de colaborare încheiate cu terți și înregistrate pe veniturile societății din anii anteriori, astfel că nu este de acord ca suma de ... lei reprezentând TVA calculată suplimentar de către organele de control, să fie asimilată cu lipsa în gestiune.

c.1) Referitor la neacordarea dreptului de deducere a sumei de ... lei reprezentând TVA aferentă tranzacțiilor cu societăți neplătitoare de TVA, în speță sunt incidente prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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;**”*

“ ART. 155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

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

precum și cele ale art. 11 alin.(1²) și (1⁴) din Legea nr.571/2003 privind cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

b) dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente...

.....
d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#), dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna

calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#) pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație.

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;

h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrarea Fiscală.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în luna august 2012, mai precis în perioada 01.08.2012-31.08.2012, către societatea X SRL au fost emise un număr de 50 de facturi fiscale de la societatea ...SRL, în

valoare de ... lei, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei. Aceste facturi reprezintă materiale de construcții, prestări servicii zidărie, chirie utilaje de construcții etc.

Potrivit bazei de date ANAF, societatea ... SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA în perioada 02.11.2011-31.07.2012. Începând cu data de 01.08.2012 societății i se anulează înregistrarea în scopuri de TVA, pentru nedepunere de deconturi de TVA, conform art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal antecitat, iar prin Decizia nr.... a Administrației Finanțelor Publice Deva este declarată inactivă.

Având în vedere cele prezentate, se constată că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de societatea ... SRL, contrar prevederilor art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Indiferent de argumentele aduse prin contestație referitoare la existența documentelor justificative privind realitatea tranzacțiilor cu societatea SRL, norma legală citată este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale sau derogări de la aplicarea ei legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a bunurilor achiziționate sau de destinația lor ulterioară.

Pe cale de consecință, pentru această sumă se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală
- Soluții asupra contestației*

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;”.

c.2) Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei, TVA aferentă unor achiziții care nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, conform fact.... emisă de SC ... SRL și fact.... emisă de SC ... SRL;

- ...lei, TVA aferentă unor facturi emise către diverși clienți în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2013 în valoare totală de ... lei, din care TVA în suma de ... lei, care nu au fost încasate până la data inspecției fiscale și pentru care petenta nu a colectat TVA în acest cuantum,

facem precizarea că petenta nu face vorbire în contestație despre acest aspect, nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție, nu susține în niciun fel că starea de fapt ar fi alta decât cea consemnată de organele fiscale în actul contestat, contrar prevederilor art.269 Cod procedură fiscală:

“ ART. 269 *Forma și conținutul contestației*

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

Pe cale de consecință, pentru această sumă se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;*”

c.3) Referitor la neacordarea dreptului de deducere a sumei de ... lei reprezentând TVA aferentă unui stoc de marfa scriptic în suma ... lei înregistrat în balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2016, în speță sunt incidente prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și Normele metodologice de aplicare al acestuia, respectiv pct. 78 alin.(6) lit.a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

„ ART. 304 - *Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

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

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

Norme:

”(6) *În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:*

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni

în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;”

Așa după cum rezultă din textul de lege citat, persoana impozabilă trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații în care se înregistrează bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

Deși petenta susține că o parte din suma de lei „a fost înregistrat parțial eronat în contabilitate în contul 371- Mărfuri, deoarece acestea erau materii prime achiziționate și ar fi trebuit înregistrate în contul 301- Materiale construcții” și că “din contul de materii prime ar fi trebuit înregistrate pe costuri la fiecare deviz de lucrări efectuat și descărcate din gestiune”, nu aduce nicio dovadă în susținere, în sensul de a prezenta sumele și modul în care acestea au fost înregistrate eronat în contabilitate, perioada, ce reprezintă, cum au fost utilizate, documentele care au stat la baza acestor înregistrări.

De asemenea, afirmația referitoare la faptul că o altă parte din sumă “reprezintă marfă calculată cu adaos comercial și cu TVA neexigibil de care organele de control nu au ținut cont la deducerea TVA-ului”, criticând astfel modul în care organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea TVA, este nerelevantă în analiza speței, întrucât potrivit art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, documentele justificative și evidențele contabile ale societății constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar potrivit art.73 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, societatea are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

“ ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În lipsa documentelor care să certifice afirmațiile petentei, respectiv ultimul inventar efectuat, fișe de magazie întocmite pentru marfa aflată în stoc, destinația acestora, precum și având în vedere răspunsul reprezentantului societății potrivit căruia ”Stocul de marfă nu mai există, fiind o eroare de înregistrare în evidența contabilă deoarece nu au fost descărcate din gestiune în momentul vânzării și parțial a fost constatat lipsa din gestiune” nesusținut de documente justificative, este evidentă legalitatea aplicării în speță a prevederilor

legale precitate potrivit cărora se impune o ajustare negativă a taxei deductibile în situații în care se înregistrează bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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; „

c.4) Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acorpat drept de deducere aferentă înregistrării cheltuielilor cu materiile prime în sumă de ... lei, fără a avea la bază documente justificative și fără a fi înregistrate venituri, fiind asimilate cu lipsa în gestiune a acestor materii prime, în speță sunt incidente prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și Normele metodologice de aplicare al acestuia, respectiv pct. 78 alin.(6) lit.a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

„ ART. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

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

Norme:

”(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;”

Așa după cum rezultă din textul de lege citat, persoana impozabilă trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații în care se înregistrează bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art.

304 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

În acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se retine că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat obligativitatea existenței probelor în cazul exercitării dreptului de deducere a TVA. Cu titlu de exemplu menționăm :

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

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului....]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat indeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în

factura sau destinatia achizitiei, autoritatea fiscala poate sa ceara informatii sau documente contabile suplimentare.(...)”

Totodată în cadrul procedurii de soluționare a contestației, s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalentei substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că achizițiile de servicii au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 73 alin. (1):

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că bunurile și serviciile achiziționate au legătură exclusivă cu activitățile economice desfășurate de petentă, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă privind TVA, fiind obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile, concrete.

Ori, în cauza ce face obiectul prezentului dosar, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au analizat dacă bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* care la paragraful 46 dispune:

„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens

Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35)."

În ceea ce privește susținerea contestatarei, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor bunuri și servicii achiziționate, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or, din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestată, reiese că petenta nu a prezentat documente justificative, pentru diversele bunuri și servicii pe care susține că le-a înregistrat în contabilitate, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății sau pentru activitatea administrativă a petentei, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere pentru petentă contrar prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016 că *„pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).*

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

Prin contestație petenta susține că suma de ... lei, evidențiată în contul 301-Materii prime și trecută pe conturile de cheltuieli în lunile martie, aprilie și mai 2013, reprezintă stocuri care *„ în evidența contabilă există..., dar în realitate stocurile de materii prime au fost consumate demult, în lucrările efectuate în anii anteriori, iar devizele de lucrări întocmite nu au fost descărcate din gestiune în momentul întocmirii acestora."*

Deși afirmă că „*pentru toate aceste operațiuni există devize de lucrări, contracte de colaborare încheiate cu terți și înregistrate pe veniturile societății din anii anteriori*” și că „*organele de control au avut acces la toate documentele justificative ale societății, ... nu s-au uitat și nu au luat în considerare contractele economice încheiate cu terții colaboratori, devizele de lucrări întocmite în baza acestor contracte...*”, la dosarul contestației nu există niciunul din documentele la care face trimitere petenta și care, prin conținutul lui, ar putea confirma susținerea existenței unei alte stări de fapt decât cea consemnată de organele fiscale. Potrivit mențiunilor din raportul de inspecție fiscală, societatea nu a înregistrat venituri din prestări servicii în anul 2016, nu au fost prezentate devize de lucrări, situații de plată, procese verbale de recepție a lucrărilor pe diferite stadii de execuție

În lipsa oricăror documente care să probeze cele susținute de petentă, organul de soluționare constată că în mod legal înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime în sumă de ... lei, fără a avea la bază documente justificative și fără a fi înregistrate venituri, este asimilată cu o lipsă în gestiune a materiilor prime în sumă de ... lei, consecința fiscală constând în ajustarea taxei deductibile aferente stocului de materii prime prin anularea totală a deducerii exercitate inițial, stabilindu-se TVA fără drept de deducere în sumă de ... lei, conform art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și Normele metodologice de aplicare al acestuia, respectiv pct. 78 alin.(6) lit.a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal anterior citate, coroborat cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Pe cale de consecință, referitor la suma de ... lei reprezentând TVA pentru care s-a anulat dreptul de deducere exercitat inițial, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală
- Soluții asupra contestației

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; „

Avand in vedere considerentele expuse in cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând:

- Impozit pe profit ... lei;
- TVA .. lei ;

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma de ... lei reprezentând TVA.

3. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea X SRL, cu sediul în Deva, ..., jud. Hunedoara
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara - cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timis sau Tribunalul Hunedoara, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,