

DECIZIA nr. 424/2015

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. (în insolvență),
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 19057/10.03.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sălaj – Inspecție fiscală, prin adresele nr. .x./06.03.2015 și nr. .x./01.04.2015, înregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. 19057/10.03.2015 și nr. 28320/07.04.2015, precum și de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. .x./06.04.2015 înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 28461/07.04.2015, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. (în insolvență), RO ..., J./.../..., cu sediul în București, sector 3, Bld. X, nr. x, bl. x, et. x, prin administrator special Y și administratorul judiciar Casa de Insolvență Z Filiala București SPRL.

Obiectul contestației, remisă prin courier la 25.02.2015 și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sălaj sub nr. .x./26.02.2015, completată prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./01.04.2015 îl constituie Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SJ .x./21.01.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SJ .x./21.01.2015, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.01.2015 prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x. lei, reprezentând:

- impozit pe profit .x. lei;
- TVA .x. lei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. S.R.L. (în insolvență).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin adresa înregistrată la AJFPS sub nr. .x./26.02.2015, societatea contestă Decizie de impunere nr. F-SJ .x./21.01.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SJ .x./21.01.2015 pentru următoarele motive:

1.1. Cu privire la debitul suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de .x. lei stabilit în sarcina societății societatea contestă faptul că echipa de control a preluat ca date de pornire privind modul de calcul rezultatele stabilite prin raportul de inspecție fiscală anterior emis de DGAMC - ANAF înregistrat sub nr F-MC .x. din 30.06.2014 și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală F-MC .x. din 30.06.2014 acte ce au fost contestate de S.C. .X. S.R.L. conform contestației depusă la ANAF — DGMAC sub nr .x. din 01.08.2014;

1.2. Cu privire la trecerea pe cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit al anilor 2012, 2013 și 2014 a sumei totale de .x. lei și tva nedeductibilă a sumei totale de .x. lei motiv pentru care solicită refacerea calculului la impozitul pe profit, pornind de la datele din evidența contabilă și reconsiderarea sumei de .x. lei ca fiind deductibilă iar la TVA anularea preluării pe TVA nedeductibilă a sumei de .x. lei, astfel:

1.2.1. În legătura de facturile emise de .X. (nr. .x./25.04.2012 cheltuiala nedeductibilă: .x. lei tva nedeductibil aferent .x. lei) și de .X. (nr. .x./25.01.2012

cheltuiala nedeductibilă .x. lei, tva nedeductibil aferent .x. lei), cheltuiala a fost ocazionată în vederea realizării de venituri impozabile, se specifică în clar pe aceste facturi serviciul prestat și anume manopera montat și demontat fier beton, iar facturile sunt în copie certificate conform cu originalul și semnate în original;

1.2.2. În legătura de facturile emise de Ocolul Silvic .X. (nr. .x./17.05.2012, nr. .x./26.02.2013 și nr. .x./25.02.2014), societatea precizează că serviciile facturate de furnizor are la bază contract încheiat pentru servicii de întreținere și pază la suprafața de pădure pe care .X. SRL o deține, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii trebuia să fie deductibile;

1.2.3. În legătura de factura nr. .x./25.02.2012 emisă de Asociația de proprietari bloc .X., prin care nu a fost acceptat cheltuiala deductibilă suma .x. lei, societatea afirmă că serviciile facturate reprezintă cheltuieli de întreținere pentru lunile ianuarie și februarie 2012 conform listei privind calculul cheltuielilor de întreținere întocmite de asociație și datorate de .X. pentru spațiile de proprietate pe care le deține în aceea locație;

1.2.4. În legătura de facturile nr. .x./11.06.2012 și nr. .x./25.10.2012 emise de .X. S.R.L., nr. .x./30.04.2013 emisă de .X. și nr. 1864/30.07.2014 emisă de .X. S.R.L. reprezentând contravaloare consumabile pentru departamentul de producție, societatea precizează facturile au fost înregistrate direct pe cheltuieli cont 602.08 așa cum permite și legislația, în speță O.M.F.P. nr 3055/2009, considerând însăși factura document justificativ;

1.2.5. În legătura de facturile nr. .x./11.06.2012, nr. .x./12.07.2012, nr. .x./09.08.2012 și nr. .x./02.11.2012 emise de societatea .X. S.R.L. prin care organele fiscale nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de .x. lei și TVA corespunzător în sumă de .x. lei, societatea precizează că furnizorul a facturat contravaloarea lucrării de vidanjarie, întreținere și curățire a toaletelor ecologice la complexul de locuințe .X. din București, construit de .X. și la fiecare factură există situație de lucrări pentru serviciul prestat conform contractului de prestări servicii înregistrat sub nr .x. din 01.05.2012;

1.2.6. În legătura de facturile nr. .x./18.06.2012, nr. .x./20.08.2012 și nr. .x./14.09.2012 emise de societatea .X. S.R.L., societatea precizează că furnizorul a realizat aceste servicii prin întocmirea unui raport prin care prezenta măsurile ce se impun a fi abordate. Aceste măsuri au stat la baza planului de reorganizare aprobat și au fost confirmate de Casa de Insolvență .X. și de către creditorii societății;

1.2.7. În legătura de factura nr. .x./08.08.2012 emisă de .X. S.R.L. societatea menționează că furnizorul a facturat și a prezentat situație de lucrări pentru serviciile de întreținere precum și mentenanță aferentă la lifturile din clădirea .X., proprietate .X. conform contractului încheiat între părți;

1.2.8. În legătura de facturile nr. .x./04.04.2013 emisă de IF .X. și nr. .x./09.10.2013 și nr. .x./30.10.2013 emise de .X. SRL, societatea precizează că la factura nr. .x. denumirea pieselor auto sunt menționate pe bonul fiscal prin care se face dovada plății, iar aceste facturi au fost înregistrate direct pe cheltuieli cont 602.04 așa cum permite și legislația, în speță O.M.F.P. nr 3055/2009, considerând însăși factura document justificativ;

1.2.9. În legătura de bon consum nr. .x./31.05.2013, contestatara precizează că pentru materialele specificate pe bonul de consum s-a întocmit un referat de necesitate privind realizarea acestei cheltuieli la departamentul de producție. Nu este condiție că materialele transferate cu o notă de transfer spre departamentul de producție să se regăsească în totalitate în consum, așa cum în consum pot fi date și materiale din stoc;

1.2.10. În legătura de factura nr. .x./10.06.2013 emisă de S.C. .X. S.R.L. societatea precizează că la factură este atașat recapitulația lucrărilor de vulcanizare derulate pe fiecare mijloc de transport, specificându-se data la care s-a efectuat respectivul serviciu, cantitatea și prețul acestuia precum și semnătura de recepție a serviciului de vulcanizare, aplicată de delegatul .X.;

1.2.11. În legătura de facturile nr. .x./09.01.2014 emisă de .X. S.R.L. și nr. .x./15.01.2014 emisă de .X. S.R.L. societatea afirmă că facturile sunt în copie conform cu originalul și semnată în original, iar cheltuiala a fost ocazionată în vederea realizării de venituri impozabile;

1.2.12. facturile nr. .x./11.06.2014, nr. .x./25.06.2014 și nr. .x./09.07.2014 emise de societatea .X. S.R.L., reprezentând prestări servicii privind amenajare birou la departamentul de producție au fost înregistrate direct pe contul de cheltuieli 628 așa cum permite și legislația, în speță O.M.F.P. nr 3055/2009, considerând însăși factura document justificativ și având anexată situația de lucrări amenajare spațiu;

1.2.13. facturile nr. .x./18.07.2014 și nr. .x./10.07.2014 emise de .X. S.R.L., reprezentând prestări de servicii de reparații cuțite mobile, efectuate pe baza ofertei de preț a operației de ascuțire a cuțitelor mobile pe care departamentul de producție o analizează și își exprimă acceptul urmând ca în baza acestuia furnizorul să emită factura cu serviciul realizat. Pe acest considerent apreciază că TVA în sumă de .x. lei este deductibil.

Totodată susține că facturile exemplificate mai sus au fost înregistrate în evidența contabilă, înscrise în jurnalele de cumpărări, declarate în declarația informativă D394 atât la societatea furnizoare cât și la cea beneficiară nefiind invocate de echipa de control că ar apărea neconcordanțe la declarația 394.

1.3. Cu privire la debitele suplimentare stabilite ca urmare a considerării de către echipa de control ca nefiind documente justificative, ca urmare a inactivării societății .X1. S.R.L., societatea contestă această speță întrucât nu se face mențiunea datei publicării pe site-ul ANAF a deciziei nr. .x., astfel consideră că această a fost publicată cu întârziere față de data deciziei, întrucât atât faptul că decizia nu i-a fost comunicată cât și faptul că la momentul întocmirii declarațiilor informative formular cod 394 nu a existat atenționarea că acest cod de înregistrare fiscal nu există în bază de date. Dacă prelucrarea deciziei .x. cu data de 15.11.2012 ar fi fost realizată instant de către ANAF ar fi apărut atenționarea "CUI invalid, radiat" și astfel se luau măsuri privind primirea și plata acestor facturi.

1.4. Cu privire la suma .x. lei stabilită de organele fiscale ca fiind venit neînregistrat, din care TVA colectată este în sumă de .x. lei, societatea menționează că suma de .x. lei a fost înregistrată ca fiind depunere din vânzări cât de fapt era și soldul la casă iar diferența de .x. lei reprezintă creditare asociat .X. conform contractului de creditare anexat la extrasul de cont dar din eroare la bancă nu s-a defalcat suma pe două surse respective "vânzare marfă și creditare firmă", aceasta sumă înregistrându-se în contul 462 creditori diverși, analitic .X..

Totodată, suma de .x. lei a fost depusă în bancă pentru a acoperi plățile din ziua respectivă și ar fi trebuit interpretată cu TVA inclus, însă având în vedere cursul înregistrărilor contabile și a documentelor pe baza cărora s-au înregistrat aceste sume, a faptului că soldul la casă în data de 25.03.2013 înainte de depunerea la bancă era de .x. lei, consideră eronat interpretarea echipei de control ca tranzacția reprezintă venit neînregistrat, motiv pentru care solicită anularea acestei sume.

În concluzie, pentru perioada verificată, societatea solicită anularea actului administrativ emis și a deciziei de impunere pentru sumele stabilite suplimentar în sarcina sa.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Sălaj, au efectuat la S.C. .X. S.R.L. o inspecție fiscală în urma căreia au verificat perioada 01.04.2012-30.06.2014 privind impozitul pe profit și perioada 01.04.2012-31.07.2014 privind taxa pe valoarea adăugată, neacceptând la deducere diferite cheltuieli privind achizițiile de mărfuri/prestări de servicii, (ex. manoperă montat și demontat fier, prestări servicii silvice, cheltuieli privind materiale consumabile, cheltuieli de întreținere, cheltuieli de consultanță, servicii de vidanjare, servicii ascensoare, lucrări vulcanizare, amenajare birou, piese auto, motorină, contravaloarea reparații auto, precum și alte cheltuieli cu serviciile executate de terți) și concomitent deductibilitatea TVA a acestor facturi.

Motivul neacceptării la deducere a cheltuielilor precum și a deductibilității TVA a fost că societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nu au la bază un document justificativ prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, înregistrează pe cheltuieli achiziția mijloacelor fixe, la data achiziției acestora, fără a recupera valoarea de achiziție a acestora prin amortizare lunară, conform prevederilor legale, înregistrează cheltuieli cu serviciile în baza unor facturi emise de un contribuabil inactiv prin OPANAF, nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile realizate, deduce TVA în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, pentru servicii prestate nu deține situații de lucrări, fișa de lucru, procese verbale de recepție, bonuri de consum, deduce TVA în baza unor facturi emise de un contribuabil inactiv prin OPANAF și de un contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA.

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

Aspecte procedurale:

Referitor la afirmația societății contestatară a faptului că echipa de control a preluat ca date de pornire privind modul de calcul rezultatele stabilite prin raportul de inspecție fiscală anterior emis de DGAMC - ANAF înregistrat sub nr F-MC .x. din 30.06.2014 și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală F-MC .x. din 30.06.2014, se rețin următoarele:

- potrivit art.105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală: „***Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.***”

- inspecția fiscală generală s-a efectuat pentru perioada 01.01.2006-31.03.2012, conform RIF nr. F-MC .x./30.06.2014;

- inspecția fiscală parțială s-a efectuat pe baza documentelor contabile puse la dispoziție de societate, pentru perioada verificată 01.04.2012-31.07.2014 și s-a efectuat pe baza documentelor contabile puse la dispoziție de societate.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarei, motiv pentru care organul de soluționare a contestației va proceda la analiza pe fond a acesteia.

Aspecte de fond:

3.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele fiscale în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele societății nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, iar contestatara nu depune niciun document suplimentar care să probeze contrariul celor stabilite.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, înregistrează pe cheltuieli mijloace fixe fără respectarea prevederilor legale privind amortizarea lunară, înregistrează pe cheltuieli cu serviciile în baza unor facturi emise de un contribuabil inactiv și nu înregistrează în evidența contabilă toate veniturile realizate.

Prin contestația formulată, societatea afirmă că cheltuielile neacceptate la deducere de către organul fiscal au fost efectuate în vederea realizării de venituri impozabile, serviciile prestate au la bază contracte încheiate, situații de lucrări sau referate de necesitate, iar în ceea ce privește achizițiile de servicii de la o societate declarată inactivă, menționează că starea de inactivitate a fost publicată cu întârziere.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 19 - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]”

„Art. 21 - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]”

(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; [...]

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; [...]

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.

Norme metodologice:

Art. 21 al. 4 f)

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.

Art. 21 al. 4 m)

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. [...]"*

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate profitul impozabil se calculează ca diferența între venitul realizat din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Nu sunt deductibile cheltuielile, ce sunt înregistrate în contabilitate pe baza de documente ce nu au calitate de document justificativ.

Se constată că organele de inspecție fiscală s-au conformat acestor prevederi legale neacceptând la deducere cheltuielile efectuate pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea efectuării acestora și realitatea prestațiilor sau a modului în care cheltuielile înregistrate sunt aferente veniturilor, întrucât societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestației, faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în interesul direct al activității și că sunt aferente realizării veniturilor neprezentând documente/situații de lucrări care au stat la baza contractelor cu diferiți furnizori care să probeze afirmațiile făcute cu privire la sumele stabilite suplimentar de plată și contestate, cu toate că susține că la fiecare cheltuială neacceptată de organul fiscal există documente justificative care stă la baza operațiunilor.

De asemenea nu prezintă nici un argument cu referitor la nerespectarea prevederilor privind amortizarea imobilizărilor corporale.

În consecință, având în vedere aspectele prezentate și prevederile art. 206 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 206 (1) – Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

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

„Art. 213 (4) - Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]"

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

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

Astfel, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-SJ .x./21.01.2015 cu privire la impozit pe profit stabilit suplimentar în sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr. F-SJ .x./21.01.2015 în sumă de .x. lei, societatea nu aduce niciun argument și nu depune niciun document suplimentar față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la sumele contestate, simpla afirmație a societății că aceste cheltuieli au

fost ocazionate în vederea realizării de venituri impozabile, precum și că la fiecare factură există situație de lucrări pentru servicii prestate conform contractelor, nu sunt suficiente pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor, contestatara având obligația să prezinte documente care probează afirmațiile acesteia în susținerea contestației, prin urmare contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de bunuri/prestări servicii achiziționate în condițiile în care societatea nu a demonstrat că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, fără să depună documente noi în susținerea contestației care să modifice constatările organelor de inspecție.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-SJ .x./21.01.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor facturi fiscale emise în perioada verificată, pentru care nu au fost respectate prevederile art. 11 alin. (1) pct. 2), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. d) și alin. (19) lit. h) și lit. i), din Codul fiscal, astfel:

- facturi de prestări servicii fără să fie întocmite situații de lucrări;
- facturi de materiale/consumabile aprovizionate fără să fie întocmite procese verbale de recepție/bonuri de consum;
- prestări de servicii achiziționate de la o societate declarată inactiv și de la un contribuabil neînregistrat ca plătitor de TVA.

Prin contestația formulată, societatea afirmă că unele facturi neacceptate la deducere sunt în copie, în conformitate cu originalul, serviciile facturate au la bază contracte încheiate, unele facturi fiind înregistrate direct pe contul de cheltuieli, iar prestările de servicii achiziționate de la o societate declarată inactiv, menționează că starea de inactivitate a fost publicată cu întârziere.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1²) și (1⁴), art. 134 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. d) și alin. (19) lit. h) și lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 11 - (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 au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane

impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

„Art. 145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...].”

„Art. 146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...]. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

*„Art. 155 - (19) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:***

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, [...];

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu privire la prestările de servicii achiziționate de la un contribuabil inactiv sunt aplicabile și prevederile art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată:

„Art. 78¹ - (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, care se comunică contribuabilului.

[...]

*(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul **Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:***

- a) datele de identificare a contribuabilului;*
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;*
- c) data reactivării;*
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;*
- e) alte mențiuni.*

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).”

coroborate cu prevederile OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 2. - (1) Pe perioada în care este declarat inactiv contribuabilului îi sunt aplicabile procedurile de administrare fiscală referitoare la gestiunea, controlul și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. [...]

Art. 3. - (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

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

Având în vedere prevederile legale sus invocate, se reține ca beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi sau cărora li s-a anulat înregistrarea ca plătitor de TVA nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achizițiilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea a efectuat achiziții de la furnizorul S.C. .X1. S.R.L., în baza unor facturi emise după data publicării acestuia ca și inactiv, respectiv 20.12.2012, iar societatea contestatară a înregistrat în contabilitate **aceste facturi care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal**, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în ele.

Se reține că societatea contestatară, în insolvență, putea avea cunoștință despre faptul că S.C. .X1. S.R.L. a fost declarată societate inactivă, respectiv că i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, prin simpla accesare a paginii de internet a

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – www.anaf.ro secțiunea Servicii online - 10 Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, în vederea verificării stării de inactivitate a acestora, respectiv în vederea verificării îndeplinirii tuturor condițiilor legale privind deductibilitatea TVA și a cheltuielilor aferente achizițiilor.

Astfel, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatarei având în vedere faptul că în actul administrativ nu se face mențiunea datei publicării pe site-ul ANAF a deciziei nr. .x., astfel consideră că această a fost publicată cu întârziere față de data deciziei, cât și faptul că la momentul întocmirii declarațiilor informative formular cod 394 nu a existat atenționarea că acest cod de înregistrare fiscal nu există în bază de date, întrucât organul fiscal a publicat pe site-ul www.anaf.ro în data de 20.12.2012 starea inactivă a societății .X1. S.R.L. care a devenit inactiv din 10.12.2012, adică în aceeași lună, iar facturile au fost emise de aceasta către societatea contestatară în cursul anului următor. De altfel, societatea avea obligația să verifice starea furnizorilor săi pe toată perioada colaborării, cu atât mai mult cât aceste informații sunt publice, accesibile pentru toți contribuabilii, societatea nefiind reactivată nici la data emiterii prezentei decizii.

Argumentul contestatarei referitor la faptul că Decizia nr. .x. nu i-a fost comunicată, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit prevederilor art. 11 pct. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv pe portalul [www.mfinanțe.ro/ANAF/servicii_on-line/Lista contribuabililor inactivi, reactivați](http://www.mfinanțe.ro/ANAF/servicii_on-line/Lista_contribuabililor_inactivi_reactivați), astfel că societatea avea posibilitatea facilă de a se informa despre furnizorii săi, iar potrivit principiului de drept „*nemo censetur ignorare legem*”, se reține că nimeni nu se poate prevala în apărarea sa de necunoașterea legii.

Se reține că sunt imperative dispozițiile legale cu privire la faptul că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili 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, respectiv după anularea înregistrării ca plătitor de TVA, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Prin urmare, susținerile contestatarei sunt lipsite de relevanță juridică, întrucât verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF, iar legea fiscală care reglementează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este de strictă interpretare și aplicare.

În consecință, sunt aplicabile și prevederile art. 206 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 206 (1) – Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

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

„Art. 213 (4) - Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]”

Organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea să probeze cu documente justificative susținerile din contestație, și anume, situații de lucrări/anexe din care să rezulte modul de derulare și aducere la îndeplinire a contractelor din care să rezulte că prestările de servicii sunt

destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile a societății, achizițiile de bunuri sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, prin urmare contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, vizând TVA în sumă de .x. lei.

3.3. Referitor la TVA colectată în sumă de .x. lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal și corect, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă veniturilor neînregistrate, în condițiile în care, în susținerea contestației nu depune niciun document care să modifice aspectele constatate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării documentelor de casă din 25.03.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în data de 25.03.2013 se înregistrează la plăți reprezentând depunere numerar în bancă suma de .x. lei, în timp ce chitanța de depunere în cont la bancă cu specificația vânzări marfă este de .x. lei. Astfel organul fiscal a considerat diferența de .x. lei ca venit neînregistrat și a colectat TVA aferentă în sumă de .x. lei.

Societatea precizează că din neatenție nu s-a specificat pe foaia de depunere componența sumei depuse de .x. lei, aceasta reprezentând în fapt creditarea asociatului .X. conform contractului de creditare, fiind înregistrată în contabilitate pe contul 462.

În drept, potrivit prevederilor art.134 art. 134¹ și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

„Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

„Art. 155 - (5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin. (2) și (3);

[...]

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b). [...]”

Se reține ca urmare verificării documentelor contabile puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în data de

25.03.2013 depune în cont bancar suma de .x. lei, în timp ce în Registrul de casă din data de 25.03.2013 figurează cu încasări în sumă de .x. lei. Totodată în extrasul de cont nr. .x./25.03.2013 emisă de Banca .X., la explicații se face mențiunea că suma reprezintă vânzări din marfă. Astfel organul fiscal a considerat diferența de .x. lei ca venit neînregistrat și a colectat TVA aferentă în sumă de .x. lei.

Totodată, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Nu poate fi luată în soluționarea favorabilă a cauzei afirmațiile contestatarului cu privire la faptul că diferența de sumă depusă în bancă de .x. lei nu reprezintă venituri din vânzări de marfă, ci creditarea asociatului conform contractului existent, atâta timp cât nici în timpul inspecției fiscale nu a prezentat documente justificative prin care s-a corectat greșelile, dar nici la contestație nu prezintă niciun document cu privire la cele susținute.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că .X. S.R.L. nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 213 din Codul de procedură fiscală *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .x. lei, în consecință, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu dovezi.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 11, art. 19, art. 21, art. 134, art. 134¹, art. 145, art. 146, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 78¹, art. 206, art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SJ .x./21.01.2015 pentru suma totală de .x. lei, reprezentând impozit pe profit și TVA stabilit suplimentar.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.