



DECIZIA NR. 10616/ 23.07.2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Iași,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
– Inspecție Fiscală
sub nr. X/08.03.2018
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X/22.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/22.03.2018, cu privire la contestația formulată **S.C. X S.R.L.**, din mun. Iași nr. X, Bl. XI, județul Iași, având JX, CUI RO X, reprezentată legal de doamna X, în calitate de administrator.

S.C. X S.R.L. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei – impozit pe profit;**
- **S lei – TVA.**

Prin contestația formulată, societatea precizează că formulează contestație și împotriva sumelor accesorii rezultate ca urmare a stabilirii în sarcina sa a debitelor menționate mai sus.

În data de 27.06.2018 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași întocmirea dosarului contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, împotriva sumelor accesorii.

Prin adresa nr. X/06.07.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/06.07.2018, Administrația

Județeană a Finanțelor Publice Iași transmite dosarul contestației formulate împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu precizarea că s-au emis în data de 12.03.2018 Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, comunicate în data de 12.03.2018 cu adresa nr. X.

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **05.02.2018**, conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **08.03.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală sub nr. X.

Contestația formulată de societate împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, aceasta a fost depusă înaintea emiterii Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu privire la TVA în sumă de S lei, impozit pe profit în sumă de S lei și accesorii aferente acestor debite, motivând în susținere următoarele:

Petenta susține că sumele au fost stabilite în sarcina sa ca urmare a constatării de către organele de inspecție fiscală a faptului că facturile în baza cărora s-au dedus cheltuieli și TVA, nu sunt completate cu adresa completă a beneficiarului.

Precizează că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri și sunt justificate prin documente.

Susține că a evidențiat în contabilitate facturile de achiziție, că deține note de recepție și că prin vânzarea mărfurilor a obținut venituri pe care le-a înregistrat în contabilitate.

Mai face precizarea că facturile în cauză nu au fost declarate de către furnizori prin declarația 394. De asemenea, susține că furnizorul său S.C. X S.R.L. București a declarat că nu a desfășurat activitate cu petenta, dar că acest fapt nu este adevărat.

Invocă prevederile art. 297, art. 150, art. 151², art. 158 din Codul fiscal și consideră că nu poate fi răspunzătoare de faptul că furnizorii săi nu au declarat vânzarea mărfurilor către aceasta.

De asemenea, invocă și prevederile art. 193 și art. 203 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun de TVA.

Contestatoarea precizează că a depus la termenul legal declarațiile 394.

Totodată petenta solicită constatarea nulității deciziei de impunere pe motiv că nu este motivată în fapt și în drept.

În consecință, solicită anularea actelor atacate.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. X S.R.L. Iași, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei, reprezentând:

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – TVA.

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Iași**, a vizat perioada 01.01.2014-30.06.2016 cu privire la TVA și impozitul pe profit.

Obiectul de activitate al societății: „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare”, cod CAEN 4719.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina **S.C. X S.R.L. Iași** pentru perioada 01.01.2014-30.06.2016, **un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru perioada 01.01.2016-30.06.2016) și TVA în sumă de S lei, aferente unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru perioada 01.01.2016-30.06.2016).**

Baza impozabilă stabilită suplimentar reprezintă cheltuieli respinse la deducere aferente achizițiilor de mărfuri care nu au la bază documente justificative de înregistrare în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a avea calitatea de document justificativ, în sensul că rubrica privind adresa beneficiarului este incompletă (adresa exactă fiind Mun. Iași, X, jud. Iași).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la invocarea nulității Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X

În fapt, societatea susține că decizia de impunere este nulă, întrucât din conținutul acesteia lipsesc motivele de fapt și de drept.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

• **Art. 46 și art. 49** din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 46

„Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

[...]

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h)”.

ART. 49

„Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite

a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Din aceste prevederi legale se reține că un act administrativ fiscal trebuie să cuprindă o serie de elemente printre care și motivele de fapt și temeiul de drept.

De asemenea, se precizează că actul administrativ este nul în situația în care nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Se observă că elementele privind motivele de fapt și temeiul de drept nu sunt elemente care să atragă nulitatea deciziei de impunere atacate.

Mai mult, analizând decizia de impunere contestată, rezultă că susținerea petentei că aceasta nu este motivată în fapt și în drept este neîntemeiată.

Astfel, la pag. 1-3 pct. 2.1.2. „Motivul de fapt” și la pag. 4-5 pct. 2.1.2. „Motivul de fapt” din Decizia de impunere sunt prezentate constatările și concluziile organului de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit și cu privire la TVA.

La pag. 3 pct. 2.1.3. „Temeiul de drept” și pag. 5-6 pct. 2.1.3. „Temeiul de drept” din Decizia de impunere sunt prezentate prevederile legale aplicabile cu privire la impozitul pe profit și TVA.

Se constată astfel că decizia de impunere este motivată în fapt și drept, deci elementele privind motivele de fapt și temeiul de drept nu lipsesc din cuprinsul deciziei contestate, cu atât mai mult cu cât acestea nu sunt elemente care să atragă nulitatea deciziei de impunere atacate.

Prin urmare, decizia de impunere nu îndeplinește condițiile de nulitate, drept pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-30.06.2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală,

în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care a dedus TVA și cheltuieli aferente unor achiziții pentru care nu deține documente justificative de înregistrare în contabilitate.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina **S.C. X S.R.L. Iași** pentru perioada 01.01.2014-30.06.2016, un impozit pe profit în sumă de **S lei (S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru perioada 01.01.2016-30.06.2016)** și TVA în sumă de **S lei, aferente unei baze impozabile în sumă de S lei (S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru perioada 01.01.2016-30.06.2016).**

Baza impozabilă stabilită suplimentar reprezintă cheltuieli respinse la deducere aferente achizițiilor de mărfuri care nu au la bază documente justificative de înregistrare în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a avea calitatea de document justificativ, în sensul că rubrica privind adresa beneficiarului este incompletă (adresa exactă fiind Mun. Iași, X, jud. Iași).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- Din punct de vedere al impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

ART. 21

“Cheltuieli

(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;

[...]”.

- Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct.12 și pct. 44**, se precizează că:

“Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

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

[...]”.

• Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile **art. 19 și art. 25** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale **pct. 5** din Hotărârea Guvernului Nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 19

„Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

(7) În scopul determinării rezultatului fiscal, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile înregistrate într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, în același an fiscal, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 25”.

ART. 25

„Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

„CAPITOLUL II

Calculul rezultatului fiscal

SECȚIUNEA 1

Reguli generale

5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor”.

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil cheltuielile deductibile, efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii și prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, se face precizarea în mod expres că înregistrările în evidența contabilă trebuie să se facă cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

- De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

ART. 6

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

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

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia furnizorii săi sunt cei vinovați și răspunzători nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa după cum rezultă din prevederile legale invocate anterior, sunt răspunzători toți cei implicați în tranzacție, inclusiv cei care evidențiază operațiunea în contabilitate în baza documentului respectiv, deci și petenta.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că

TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în cazul în care documentele justificative** cuprind mențiuni incomplete sau care **nu corespund realității**, decide că **„nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**

• Totodată, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

„ANEXA 1

REGLEMENTĂRI CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene

[...]

CAPITOLUL II

FORMATUL ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

ANUALE

[...]

SECȚIUNEA 7

PRINCIPII CONTABILE GENERALE

[...]

45. - (1) **Principiul necompensării.** Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) **Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.**

[...]

46. - (1) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) **Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

[...]

184. – [...](2) **În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, 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.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta”.

Conform acestor prevederi legale, operațiunile economico-financiare se evidențiază în contabilitate în baza documentelor justificative.

Aceste documente justificative trebuie să reflecte întocmai modul cum operațiunile economico-financiare se produc și să fie în concordanță cu realitatea.

• Din punctul de vedere al TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (2) și art. 125^{^1} alin. (2) pct. 29** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

ART. 125^{^1}

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile/operațiunile să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

• În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale **pct. 46** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

ART. 146

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, [...]”.

ART. 155

„Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

[...]

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

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

[...]

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

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

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

[...]”.

„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 și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]”.

• Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile **art. 297, art. 299 și art. 319** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și **pct. 98** din Hotărârea Guvernului Nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 297

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

ART. 299

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 319, [...]”.

ART. 319

„Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol. [...]

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

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

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

[...]”.

Din textele de lege menționate se reține că, persoana impozabilă poate avea dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și serviciilor care au fost prestate în beneficiul său. Se reține astfel că este necesar ca acele achiziții/operațiuni să fi fost efectuate în interesul firmei, al activității desfășurate.

Totodată, pentru justificarea deducerii este necesar ca aceasta să dețină o factură care trebuie să fie completată cu toate elementele obligatorii și conform realității.

• Cu privire la calitatea de document justificativ, în **Anexa 1** din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015 și prin în Anexa 1 din Ordinul ministrului finanțelor publice 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, aplicabil începând cu 01.01.2016, se prevede că:

„ANEXA 1

NORME METODOLOGICE

de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Norme generale

1. **Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).**

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

- **denumirea documentului;**
- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;**
- **numărul documentului și data întocmirii acestuia;**
- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);**
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;**
- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

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

Conform acestor prevederi legale, pentru a dobândi calitatea de document justificativ, documentele trebuie să cuprindă o serie de elemente obligatorii care demonstrează realitatea și asigură consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

De asemenea, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cui

modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul verificat a dedus cheltuieli și TVA aferentă unor achiziții de bunuri pentru care nu a putut face dovada că deține documente justificative de înregistrare în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a avea calitatea de document justificativ, în sensul că rubrica privind adresa beneficiarului este incompletă (adresa exactă fiind Mun. Iași, X jud. Iași).

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis de organele de inspecție fiscală, anexat la dosarul contestației, se aduc precizări suplimentare cu privire la facturile pentru care s-a respins dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor:

„SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect iar codul fiscal RO X aparține societății X SRL, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect adresa nu este corecta atat afurnizorului cat si a cumpărătorului, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect,obiectul de activitate este" activități ale agențiilor de publicitate", nu are salariați, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect Societatea in anul 2014 nu are activitate nu depune situații financiare,nu are salariați, SC X Impex facturile nu sunt întocmite corect codul fiscal X Ide pe facturile emise de SC X SRL este al SC X SRL, facturile sunt diferite, seriile sunt diferite(pe o factura e tipărita seria STI, pe alta factura seria SFTI) SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, adresa nu este corecta atat a furnizorului cat si a cumpărătorului, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, are ca obiect de activitate "comerț cu ridicata al produselor lactate, oualor , uleiulilor, si grăsimilor comestibile" , SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, , sunt tipuri diferite de facturi emise , pe o factura e tipărit xapital social 200 lei, pe alta 300 lei, SC X Srl facturile nu sunt întocmite corect, adresa nu este corecta atat a furnizorului cat si a cumpărătorului, nr. Ord. Reg Comerțului si adresa vânzătorului de pe factura nu corespunde cu cele din sistemul informatic , SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect, nu are salariați, SC X SRL, SC X SRL facturile nu sunt întocmite corect din discuțiile avute cu reprezentantul societății rezulta ca societatea nu a

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”.

După cum rezultă din conținutul actului contestat, contribuabilul nu a putut să facă dovada cu documente justificative că operațiunile pe care le-a evidențiat în contabilitate sunt reale și în interesul firmei.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că facturile îndeplinesc calitatea de document justificativ și că astfel nu datorează sumele contestate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – TVA.

3. Referitor la accesoriile aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la obligațiile de plată accesorii, aferente debitelor contestate în sumă de S lei stabilite prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, în condițiile în care acestea nu au fost instituite și comunicate petentei până la data formulării contestației, respectiv la data de 08.03.2018.

În fapt, S.C. X S.R.L. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, prin care a fost stabilită suma contestată de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, menționând că contestă și accesoriile aferente debitului contestat.

Contestația formulată a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de inspecție fiscală în data de **08.03.2018**, fiind înregistrată sub nr. AFJI X.

Ținând cont de faptul că prin contestația formulată petenta susține că formulează contestație și împotriva sumelor accesorii rezultate ca urmare a

stabilirii în sarcina sa a debitelor menționate mai sus, în data de 27.06.2018 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași întocmirea dosarului contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, împotriva sumelor accesorii.

Prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași transmite dosarul contestației formulate împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu precizarea că s-au emis în data de 12.03.2018 Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, comunicate în data de 12.03.2018 cu adresa nr. X.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 94/05.07.2018, organul fiscal menționează că pentru Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, s-au emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

În drept, conform dispozițiilor art. 47 alin.(1) și ale art. 48 alin. (1), ale art. 268 alin. (1) și (2), art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ ART. 47

Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.

ART. 48

Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Art. 269

[...](2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Art. 270

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ fiscal comunicat, situație în care contribuabilul poate formula contestație, numai după data comunicării actului administrativ fiscal.

În speța în cauză, **S.C. X S.R.L. Iași** avea posibilitatea să depună contestație în termen de 45 de zile de la data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

Având în vedere faptul că, contestația formulată împotriva accesoriilor aferente debitului contestat și stabilit prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, a fost depusă în data de **08.03.2018**, iar Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X au fost emise după data depunerii contestației, respectiv în data de **12.03.2018, urmează a se respinge contestația ca prematur formulată.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. Iași, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând:

- **S lei – impozit pe profit;**

- **S lei – TVA.**

• **Art. 2. Respingerea ca prematur formulată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală.

Art. 3. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași - Colectare spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,