

DECIZIE nr. 528/170/23.04.2015

privind contestația formulată de S.C. S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P.
sub nr./16.02.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii cu adresa nr./13.02.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice sub nr./16.02.2015 asupra contestației formulate de

S.C. S.R.L.,

CIF:

Cu sediul social în

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr./28.01.2015, la A.J.F.P. - Activitatea de Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr./30.01.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice sub nr./16.02.2015.

Petenta S.C. S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite și a Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2014 emise de A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, solicitând admiterea contestației și anularea în parte a deciziei de impunere atacate.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală nr./18.12.2014, se rețin următoarele:

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt

scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.[...]*

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala.”

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind

contestația formulată de S.C. S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta S.C. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr./18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma contestată este de lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedura reglementate de art. 206 din Codul de procedură fiscală, referitor la semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, organul de soluționare a contestației a constatat că, contestația a fost formulată și semnată de, în calitate de împuternicit al d-lui, administrator al S.C. S.R.L. și șampilată cu ștampila firmei S.C. S.R.L.

Cu adresa nr./16.03.2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat S.C., ca în termen de 5 zile de la primirea adresei, să depună la registratura D.G.R.F.P. din Str. Gh. Lazăr nr. 9B, 300081,, împuternicirea/procura în original sau copie legalizată, tradus în limba română, din care să rezulte expres că a fost împuternicit de către dl., în calitate de administrator al S.C. S.R.L. să formuleze contestație, conform art. 206 alin. (1) lit. e) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

La data de 30.03.2015, petenta a răspuns solicitării depunând la dosarul cauzei o Procură specială redactată și semnată la Viena la data de 19.07.2010, în copie legalizată sub nr. 1084 din data de 30.03.2015, fiind astfel îndeplinită condiția de procedură reglementată de art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta S.C. S.R.L., prin reprezentantul său legal formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr./18.12.2014 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând admiterea contestației

și anularea în parte a deciziei de impunere atacate, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în suma de: aaa lei (a1 lei pentru anul 2007 și a2 lei pentru anul 2008), stabilite de organul de inspecție fiscală, pe considerentul că „nu au corespondent în venituri” și că „nu au la baza un bon de consum”, petenta deși nu împărtășește acest punct de vedere nu contestă această decizie.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor în suma de ... lei (aaa lei x 19% = ... lei), considerate de organele de inspecție fiscală ca o taxă nedeductibilă din punct de vedere fiscal întrucât s-au încălcat prevederile art. 145 alin. 2) din Legea 571/2003, petenta susține că organele de inspecție trebuiau să verifice dacă pentru achizițiile aferente acestor cheltuieli s-a dedus taxa pe valoarea adăugată, pentru a se putea pronunța dacă această taxă este sau nu deductibilă, precum și să stabilească perioada în care s-au făcut achiziții și s-a dedus TVA, pentru a analiza dacă la data controlului normele legale mai aveau dreptul să se pronunțe asupra deductibilității acestora.

Inspecția fiscală a început la data de 04.12.2013, astfel încât verificarea taxei pe valoarea adăugată s-a făcut doar pentru perioada 01.08.2008 - 31.10.2013; Perioada până la 31.12.2007, la momentul începerii inspecției fiscale, în opinia petentei, era o perioadă prescrisă pentru taxa pe valoarea adăugată, conform art. 91, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, așa încât organul de inspecție nu avea nici un temei legal să analizeze deductibilitatea sau nedeductibilitatea taxei aferente acestei perioade.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (a1 lei x 19% = ... lei) aferentă cheltuielilor nedeductibile din anul 2007, considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile, în opinia petentei au fost încălcate prevederile art. 91, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, întrucât aceste cheltuieli au fost efectuate în afara perioadei în care organul fiscal avea dreptul de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (a2 lei x 19% = ... lei) aferentă cheltuielilor nedeductibile din anul 2008, considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile, au fost încălcate prevederile art. 91, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, coroborat cu prevederile art. 145 alin. 2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum rezultă din constatările organului de inspecție și a situației din fișa contului 361 „animale și păsări”, în anul 2008, cheltuieli cu animalele și păsările (cont 606) au fost în suma totală de ... lei iar soldul contului 361 "animale și păsări" la începutul anului 2008 a fost în suma de ... lei, astfel, din total cheltuieli cu animalele și păsările (cont 606) în suma de ... lei înregistrate în cursul anului 2008, suma de ... lei fiind aferentă intrărilor de animale din cursul anului 2008 (... achiziții de la persoane fizice fără TVA, ... lei animale făcute în

anul 2008, intrate tot fara TVA), iar suma de ... lei a fost aferenta achizițiilor de animale din perioada anterioara datei de 31.12.2007 (sold inițial cont 361).

Iar conform constatărilor organului de inspecție si a situației din fișa contului 3026 „furaje”, in anul 2008, cheltuielile cu furajele (cont 6026) au fost in suma de ... lei, iar soldul contului 3026 "furaje" la inceputul anului 2008 fiind in suma de ... lei, astfel, totalul cheltuielilor cu furajele (cont 6026) in suma de ... lei, înregistrate in cursul anului 2008, fiind aferent achizițiilor de furaje din perioada anterioara datei de 31.12.2007 (sold inițial cont 3026).

De asemenea, petenta afirmă că mare parte din animalele si din furajele achiziționate in anii 2007, 2006, si înainte, s-au făcut de la persoane fizice pe baza de borderou de achiziție, fără a se deduce taxa pe valoarea adăugată, fiind inregistrate pe cheltuieli ca urmare a vânzării in anul 2008, depunând în motivarea contestației fișe ale unor conturi precum și tabele achiziții animale de la persoane fizice în anul 2006 și 2007.

Petenta consideră că, organele de inspecție au stabilit nedeductibila taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achiziții de animale si furaje efectuate in perioada anterioara anului 2008, perioada prescrisa din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, achiziții pentru care, in mare parte, nici nu s-a dedus taxa pe valoarea adaugata, anulându-i un drept de deducere de care petenta nu a beneficiat niciodată.

Petenta precizează că în anul 2008 a vândut animale in valoare de ... lei, înregistrând cheltuieli in suma de ... lei sumă ce reprezintă costul cu animalele vândute si cheltuielile cu furajele folosite la hrana animalelor.

Din suma de ... lei reprezentând total cheltuieli cu animale si furaje înregistrate in anul 2008, suma de ... provine din achiziții făcute înainte de anul 2008, iar suma de lei provine din achizitii/intrari din anul 2008 (... lei achiziții de la persoane fizice pentru care nu s-a dedus TVA si ... lei intrări de animale din fătari pentru care nu s-a dedus TVA).

În concluzie, achiziția de animale si furaje s-a făcut in perioada anterioara datei de 01.01.2008, iar, conform art. 145 alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, dreptul de deducere este aferent achizițiilor, motiv pentru care petenta consideră ca TVA in suma de lei aferenta cheltuielilor nedeductibile a unor achiziții din perioada anterioara anului 2008 si considerate de organul de inspecție fiscala nedeductibile fiscal, nu este datorat.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr./18.12.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2014, considerându-le ca fiind netemeinice și nelegale și exonerarea de la plată a sumei de lei cu titlu de taxa pe valoarea adăugată.

În motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta următoarele documente:

- Fisa contului 361 "animale si păsări" pe anul 2008;

- Fisa contului 3026 "furaje" pe anul 2008;
- Tabel achiziții animale de la persoane fizice în anul 2006 și anul 2007;
- Tabel fătări animale anul 2007;
- Tabel achiziții furaje de la persoane fizice în anul 2007.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la S.C. S.R.L., perioada supusă verificării fiind: 01.01.2007-30.09.2013 pentru impozitul pe profit și 01.01.2008 - 31.10.2013 pentru TVA.

În ceea ce privește TVA, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../18.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare de taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei.

Din totalul sumei de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, petenta contestă doar suma de lei, sumă ce reprezintă TVA nedeductibilă.

În urma stabilirii cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal, prezentate la capitolul Impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală, organele fiscale au constatat că petenta a înregistrat cheltuieli cu creșterea animalelor suma de aaa lei (a1 lei în anul 2007 și a2 lei în anul 2008), sume pentru care petenta nu a putut face dovada că s-au concretizat în veniturile sale și nici nu a avut în inventar la finele anului animale a căror contravaloare să justifice cuantumul acestor sume.

Organele fiscale au constatat că s-au încălcat prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care au calculat o TVA în suma de ... lei, astfel: $aaa \times 19\% = \dots$ lei.

III. S.C. S.R.L. cu sediul social în, este înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., are cod unic de înregistrare ..., cod CAEN 111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține următoarele:

A. Referitor la aspectele procedurale în legătură cu excepția de fond invocată de petentă potrivit căreia inspecția fiscală a început la data de 04.12.2013, astfel încât verificarea taxei pe valoarea adăugată s-a făcut doar

pentru perioada 01.01.2008 - 31.10.2013. Perioada pana la 31.12.2007, la momentul începerii inspecției fiscale, în opinia petentei, fiind o perioada prescrisa pentru taxa pe valoarea adaugata, conform art. 91, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, asa incat organul de inspectie nu avea nici un temei legal sa analizeze deductibilitatea sau nedeductibilitatea taxei aferenta acestei perioade, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală la S.C. S.R.L. în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2007-30.09.2013 și în ceea ce privește TVA aferent perioadei 01.01.2008 - 31.10.2013.

Inspecția fiscală a început la data de 24.12.2013, dată la care inspecția fiscală a fost înregistrată în Registrul Unic de Control la poziția nr. 9 și de la care prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale s-a suspendat potrivit prevederilor art.92 alin.2 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor art. 98 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 98

“ Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. ”

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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.

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

Din coroborarea dispozițiilor legale precitate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul taxei pe valoarea adăugată, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Potrivit prevederilor art.134 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

„(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.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156² alin.(1) din același act normative în vigoare începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 petenta a întocmit și depus trimestrial deconturile de TVA, fiindu-i aplicabile prevederile art. 156¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este **trimestrul calendaristic** pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.”*

Iar potrivit Anexei nr. 2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" prevăzute în Ordinul nr. 35/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", formularul (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se depune la organul fiscal competent:

*“**b) trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor celui pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este trimestrul calendaristic, potrivit prevederilor art. 156¹ din Codul fiscal;**”*

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că, pentru TVA la 31.12.2007, decontul de taxă pe valoarea adăugată se depune la organul fiscal competent până la data de 25 ianuarie 2008, coroborat cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezultă că pentru TVA aferentă trim. IV 2007 (sau lunii decembrie 2007) în funcție de perioada de raportare a petentei, data la care se stabilește baza de impunere este 25.01.2008, iar obligația organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2009**.

În concluzie, la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.12.2013, termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili

TVA suplimentară la 31.12.2007 nu era împlinit, petenta în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, TVA aferent anului 2007 ar fi prescris.

Eroarea petentei constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2009.

Prin urmare, argumentul petentei potrivit căruia la momentul începerii inspecției fiscale, fiind o perioada prescrisa pentru taxa pe valoarea adăugată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale încadrându-se în termenul de prescripție de 5 ani, fapt pentru care se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii au stabilit în sarcina petentei S.C. S.R.L. suma de lei, sumă ce reprezintă TVA nedeductibilă.

În fapt, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestată parțial de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că, în rulajul creditor al contului 3028 "furaje", ieșirile au fost în suma totală de ... lei, iar consumurile în an au fost în suma totală de ... lei. Diferența dintre cele două conturi (3028 și 6028) fiind în suma de **a1 lei**, suma înregistrată de petentă la cheltuieli (cont 6028), și neavând la baza nici un document justificativ, respectiv bon de consum.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca operațiuni nu îndeplinesc condițiile impuse de lege pentru a fi înregistrate la cheltuieli deductibile, petenta nefăcând dovada că, cheltuielile înregistrate în contabilitate au la baza un document justificativ, așa cum prevede art. 21, alin. (4) lit. f), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctul 44 din HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organele fiscale au constatat că petenta avea evidențiată în contabilitate contravaloarea unor cheltuieli cu animale și păsări (cont 606) în suma totală de ... lei. Tot în cheltuieli efectuate pentru creșterea animalelor, petenta a înregistrat în cursul anului 2008 în rulajul total al contului 6026 "cheltuieli cu furajele", suma de ... lei. Totalul cheltuielilor cu creșterea animalelor, fiind de ... lei.

Soldul contului 361 "animale si păsări" la începutul anului 2008 este in suma de ... lei. In anul 2008, se încarcă rulajul contului cu animale fătate cu suma de ... lei, astfel, rulajul total al contului fiind de ... lei.

In aceste condiții, petenta nu a putut justifica natura operațiunilor a căror contravaloare a fost înregistrată de aceasta ca și cheltuială deductibilă în suma de **a2 lei** (... cheltuieli cu animalele - ... venituri din vânzarea animalelor = a2 lei), deoarece, aceasta suma nu are corespondent in veniturile petentei si nu are la baza nici un document justificativ care sa susțină aceasta operațiune.

Având in vedere prevederile art. 21, alin. (1) si alin. (4) lit. f), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si punctul 44 din HG nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare. Organele de inspecție fiscala, considera aceasta suma de a2 lei nedeductibila din punct de vedere fiscal.

În drept, art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, prevede:

„ART. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

“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.”

iar la pct.1.3 din Regulamentul nr.306/2002 de aplicare a Legii 82/1991, se arata:

„Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul intreprinderii care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii acestuia;*

d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Mai mult, în ceea ce privește posibilitatea diminuării masei impozabile și implicit a impozitului pe profit prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, precum și a exercitării dreptului de deducere a TVA cuprins în documente care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA (în cauza dedusă judecătii este vorba nu despre insuficiența informațiilor care a generat imposibilitatea demonstrării de către petenta a realității acestor operațiuni, ci despre inexistența documentelor justificative care să demonstreze ce reprezintă suma de aaa lei) s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art. 145 alin. 8 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă, prin care s-a decis:

« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Având în vedere că S.C. S.R.L. nu deține documente justificative care să ateste că operațiuni reprezintă contravaloarea sumei de aaa lei, pretenția sa că nu datorează TVA aferent acestei sume se situează în afara cadrului legal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat operațiuni a căror contravaloare a considerat-o cheltuieli cu creșterea animalelor suma de aaa lei (a1 lei în anul 2007 și a2 lei

in anul 2008), operațiuni pe care petenta nu a dovedit că s-au concretizat in veniturile sale si nici nu deține in inventar la finele anului animale in valoarea acestor sume.

Astfel, la suma de aaa lei organele de inspecție fiscală au calculat un TVA in suma de lei, astfel: $aaa \text{ lei} \times 19\% = \dots \text{ lei}$.

În drept, art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat ca, în rulajul contului 3028 “furaje”, ieșirile sunt in suma totala de ... lei si consumurile în an sunt in suma totala de ... lei. Diferența dintre cele doua conturi fiind in suma de a1 lei, suma data in consum (pe cheltuieli) si care nu are la baza nici un document fiscal/contabil.

Având in vedere prevederile art. 21, alin. (4) lit. f), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuielile nu îndeplinesc condițiile impuse de lege pentru a fi deductibile, petenta nefăcând dovada că cheltuielile înregistrate in contabilitate au la baza un document justificativ, asa cum prevede art. 21, alin. (4) lit. f), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si punctul 44 din HG nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare.

Se reține că, la finele anului 2008, petenta lichidează stocurile de animale, pentru anul 2008, obținând venituri din:

- cont din balanța 701 “venituri din vanzarea produselor finite” in suma pe total an 2008 = lei - aceste produse finite se refera la cereale;

- cont din balanța 707 “venituri din vanzarea mărfurilor” in suma pe total an 2008 = ... lei - aceste produse finite se refera la vanzari animale;

- cont din balanța 7411 “venituri din subvenții de exploatare” in suma pe total an 2008 = ... lei;
- cont din balanța 7412 “venituri din subvenții de exploatare” in suma pe total an 2008 = ... lei;
- cont din balanța 7583 “venituri din cedarea activelor” in suma pe total an 2008 = lei - acestea se refera la vanzari de active;
- cont din balanța 7588 “alte venituri din exploatare” in suma pe total an 2008 = ... lei;
- cont din balanța 765 “venituri din diferența de curs valutar” in suma pe total an 2008 = ... lei;
- cont din balanța 766 “venituri din dobânzi” in suma pe total an 2008 = lei;
- cont din balanța 711 “variația stocurilor” in suma pe total an 2008 = lei.

Petenta are evidențiat in contabilitatea societății, in contul contabil 6026 “cheltuieli cu furajele”, cheltuieli cu furaje pentru animale in suma totala de ... lei si cheltuieli cu animale si păsări in suma totala de ... lei.

În anul 2008, petenta vinde toate părțile sociale S.C. ... S.R.L. Sibiu (aceasta din urmă devenind asociat unic deținând 100% din capitalul social al petentei), si totodată, lichidează si stocurile de animale.

La lichidarea stocurilor de animale (respectiv finele anului 2008), petenta ar fi trebuit sa colecteze TVA pe intreg stocul. Deși petenta subliniază faptul ca, parte din aceste animale au fost achiziționate de la persoane fizice pe baza de borderouri de achiziții din anii 2006 si 2007, (deși aceasta nu a depus în motivarea contestației vreo dovadă că ar deține aceste borderouri), creșterea acestor animale, implica operațiuni din care petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, cum ar fi:

- achiziționarea de medicamente, vaccinuri, servicii veterinare, etc;
- plata arendei terenurilor, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA din facturile emise in baza contractului de arenda incheiat cu SC ... SRL. Pentru arendarea terenului de la acest partener, au fost depuse notificări prin care societatea opteaza pentru taxarea acestei operațiuni asa cum prevede art. 141 alin. 2 lit.e) din Codul fiscal. De pe aceste terenuri au fost obținute cereale care au fost utilizate in creșterea animalelor, la baza obținerii acestora stând diverse lucrări agricole care determină posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA (arat, semanat, fertilizat, recoltat, etc.), precum si achiziții cu TVA (îngrășăminte chimice, carburanți, etc.);
- petenta deține si fanete proprii de pe care obține nutrețuri pentru animale, pe care le intretine prin lucrări diverse efectuate, lucrări pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al TVA;
- utilitati: iluminat in grajduri, apa, etc. pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA.

În concluzie, având în vedere toate aceste aspecte, precum și faptul că, la lichidarea stocurilor de animale, petenta nu a putut prezenta registrul de evidență al animalelor, și nici nu a putut justifica faptul că operațiunile având contravaloarea în sumă de aaa lei au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile care să determine obținerea de venituri de către petentă, deoarece aceasta sumă nu se regăsește în veniturile petentei, nu are la baza nici un document justificativ care să motiveze înregistrarea acestei sume, astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de aaa lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, calculând un TVA nedeductibil în procent de 19% (an fiscal 2008), în suma de lei, astfel: $aaa \text{ lei} \times 19\% = \dots \text{ lei}$.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea stării de fapt fiscale considerând că pentru lichidarea stocurilor de animale, petenta deoarece nu deține registrul de evidență al animalelor, și nici nu a putut justifica faptul că înregistrarea în evidența contabilă a sumei de aaa lei reprezintă o cheltuială efectuată în scopul realizării obiectului său de activitate, deoarece, aceasta sumă nu se regăsește în veniturile petentei și nu are la baza niciun document justificativ care să motiveze această operațiune, conform prevederilor legale ale art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, și art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit corect că deoarece suma de aaa lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, petenta datorează o TVA nedeductibilă în procent de 19% (an fiscal 2008), în suma de lei, astfel: $aaa \text{ lei} \times 19\% = \dots \text{ lei}$.

Mai mult, petenta nu a depus dovezi pe care să-și întemeieze contestația, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților - art. 213 alin. 1 Cod procedură fiscală, republicat "*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*", petenta nu a prezentat documente justificative de natură mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 65 și următoarele reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr./18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în baza

prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 21, alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 44 din HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, a art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, pct.1.3 din Regulamentul nr.306/2002 de aplicare a Legii 82/1991, Decizia nr. V din 15 ianuarie Inalta Curte de Casatie si Justitie – Sectiile Unite, a art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 65, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE :

- *respingerea ca inadmisibilă* a contestației formulate împotriva Raportului privind inspecția fiscală nr./18.12.2014 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr./18.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. S.R.L.

- A.J.F.P. - Activitatea de Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.