



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

### **D E C I Z I A nr. 411/27.08.2015**

privind soluționarea contestației depuse de SC X SRL – în faliment, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../12.05.2015.

DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a fost sesizată asupra contestației formulate de SC X SRL – în faliment, cu sediul în ..., județul Hunedoara, înmatriculată la ORC sub nr. ... având CUI ..., reprezentată prin BV, în calitate de împuternicit prin procura specială autentificată sub nr. .../24.04.2013 de B.N.P. DAD.

Prin Decizia de soluționare a contestației nr. .../28.06.2015 emisă de DGFP Hunedoara - Biroul de Soluționare a Contestațiilor, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmand a se relua în condițiile legii.

Prin Sentința nr. .../CA/2014 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../97/2014, rămasă definitivă ca urmare a respingerii apelului, a fost admisă acțiunea formulată de SC X SRL, dispunându-se anularea Deciziei nr. .../28.06.2013 emisă de DGFP Hunedoara privind suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL – în faliment împotriva deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 și în consecință dispune soluționarea contestației pe fond.

Prin Sentința nr. .../F/2015 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în ședința publică din 10.06.2015, Dosar nr. .../97/2013 se admite cererea administratorului judiciar de intrare în faliment a debitoarei SC X SRL și se desemnează lichidator judiciar C.I.I. DAC.

Prin adresa nr. .../05.08.2015 transmisă către C.I.I. DAC, DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor solicită lichidatorului judiciar precizări privind menținerea contestației formulată de SC X SRL – în faliment, reprezentată prin BV, în calitate de împuternicit.

Prin răspunsul înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr. .../18.08.2015, lichidatorul judiciar C.I.I. DAC, face mențiunea că înțelege să mențină contestația formulată de SC X SRL – în faliment, reprezentată prin BV, în calitate de împuternicit.

SC X SRL solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit..... lei,  
Dobanzi/majorari de întârziere aferente impozit pe profit..... lei,  
Penalități de întârziere aferente impozit pe profit..... lei,  
TVA..... lei,  
Dobanzi/majorari de întârziere aferente TVA..... lei,  
Penalități de întârziere aferente TVA.....lei,

și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

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

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată petenta solicită anularea măsurilor de stabilire și plată a obligațiilor, dispuse prin raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013 și, de asemenea, anularea deciziei de impunere F -HD .../29.03.2013 pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, precum și exonerarea de la plata acestora, susținând următoarele:

Documentele financiar-contabile se află la D.I.I.C.O.T Biroul Teritorial Hunedoara, în aceste condiții neputând prezenta toate argumentele și motivațiile, datorită acestor condiții limitative.

Creanța fiscală privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, ca obligații fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor art.5, 6 și 7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură Fiscală în ceea ce privește aplicarea unitară a legislației fiscale, exercitarea

dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și exercitarea rolului sau activ, care presupune examinarea din oficiu a stării de fapt reale, pe baza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Efectuarea inspecției fiscale s-a făcut și cu încălcarea dispozițiilor art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost informată, pe parcursul desfășurării acesteia, asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

Înscrisul constatator al Raportului de inspecție fiscală nu probează realizarea obiectului inspecției fiscale la X SRL, așa cum este stipulat la art. 94 alin.1 din Codul de procedură fiscală, în sensul că organele de control nu verifică și nu stabilesc bazele de impunere a profitului în corespondență cu legătura de cauzalitate dintre venituri și cheltuieli și a prevederilor legislației fiscale.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată referitor la autoturisme marca L și marca PC petenta susține faptul că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .../29.12.2011, fără a lua în considerare faptul că același autoturism marca L a fost vândut, în aceeași zi, cu factura nr.... în valoare totală de ... lei pentru care a fost colectată taxa pe valoarea adăugată de ... lei și ca urmare nu sunt aplicabile prevederile art. ...<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât autoturismul a fost achiziționat în vederea revânzării și nu pentru utilizarea acestuia de către societate.

Având în vedere faptul că, societatea a achiziționat autoturismul marca L, în scopul revânzării, iar la livrarea acestuia a fost colectată taxa pe valoarea adăugată, societatea și -a exercitat corect dreptul de deducere a TVA înscris în factura nr. .../29.11.2011, respectând dispozițiile art.... alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult decât atât, petenta arată că a dedus TVA în suma de ... lei aferent facturii nr..../29.12.2011 și a colectat TVA, urmare a vânzării autoturismului, în suma de ... lei, astfel că societatea, urmare a acestei tranzacții a înregistrat TVA de plată în suma de ... lei, suma care a fost virată ulterior bugetului general consolidat al statului.

Faptul că societatea a înregistrat autoturismul în contul contabil de mijloace fixe, nu poate avea ca efect neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. De altfel, organele de inspecție fiscală confirmă faptul că autoturismul a fost vândut, dar nu au luat în considerare faptul că acesta a fost vândut ulterior, întrucât data vânzării este și data achiziției.

Cu privire la limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru autoturismul marca PC, se arată faptul că, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția efectuată de SC X SRL în legătură cu acesta, respectiv vânzarea acestuia la data de 29.08.2012.

În aceste conditii, petenta consideră că îi erau aplicabile și prevederile Circularei nr..../07.02.2013 a Direcției Generale Legislație Cod Fiscal din cadrul Ministerului Finantelor Publice care reglementează în mod expres și precis determinat ajustarea dreptului de deducere pentru autovehicule.

Referitor la relația cu SC VF SRL, petenta arată că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, deoarece societatea a achiziționat, în perioada august 2010 - martie 2011, medicamente de la un furnizor, care nu ar fi declarat livrările efectuate către petentă prin declarația informativă cod 394 și care în prezent nu mai funcționează la sediul declarat.

Organele de inspecție fiscală, au ignorat prevederile punctului 4.4 din anexa la O.M.F.P. nr.702/2007, prin care reglementează întocmirea, depunerea și utilizarea declarației informative privind achizițiile/livrările pe teritoriul național cod 394 privind relațiile comerciale derulate, respectiv faptul că din această declarație informativă se pot identifica neconcordanțe și nu stări de fapt fiscale, ori faptul că SC VF SRL nu declară livrările, nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de aceasta.

Mai mult decât atât, însăși legea contabilității stabilește responsabilitatea în sarcina furnizorilor și nu a beneficiarilor, conform art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991, republicată, prin urmare, consideră că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectând prevederile din Legea nr.57112003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât, legiuitorul nu a condiționat deductibilitatea TVA-ului de depunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor de către furnizorul/partener de tranzacții, societatea petentă a achiziționat mărfuri în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA-ului s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor, facturi fiscale care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Cu privire la relația cu SC ET SRL, organele de inspecție fiscală, nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, înscrisă în facturile emise de ET SRL, pentru faptul că începând cu data de 23.03.2011, SC ET SRL și-a schimbat sediul social din localitatea ..., jud. Maramureș, în localitatea ...; societatea a depus ultimele declarații în anul 2010 și începând cu data de 01.06.2012 societatea a fost declarată inactivă.

Se consideră că nedeclararea, de către furnizorul SC ET SRL, a livrarilor și achizițiilor efectuate, nu poate fi, în niciun fel, imputabilă societății petente, iar în condițiile în care contribuabilul, la data efectuării tranzacțiilor, nu era declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF, operațiunile comerciale îndeplinesc întrutotul condițiile de legalitate.

Așadar, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să

justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege.

Mai mult decât atât, din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat, nu rezultă că facturile emise de SC ET SRL, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Cu privire la relația cu SC PD SRL, se arată că organele de inspecție fiscală, au ignorat prevederile legale invocate la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de către SC PD SRL întrucât, în condițiile în care, nu ar fi tratat cu superficialitate și ar fi examinat în mod obiectiv întreaga stare de fapt, precum și documentele justificative și evidențele financiar contabile, ar fi constatat că mărfurile au fost achiziționate de societatea petentă, în baza facturilor fiscale emise de furnizori, facturi care conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile în materie, acestea îndeplinind calitatea de document justificativ, și ca urmare, în mod nelegal nu a fost acordat drept de deducere a TVA.

Așadar, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege.

Mai mult decât atât organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio referire cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată de societatea petentă ca urmare a veniturilor obținute din vânzarea medicamentelor achiziționate de la partenerii de tranzacții.

Astfel TVA înregistrată în evidențele financiar contabile, în contul contabil 4427" TVA colectată" a fost de ... lei, în anul 2010; ... lei, în anul 2011 și ... lei, în anul 2012, sume care au fost virate către bugetul general consolidat al statului.

Prin urmare, petenta consideră că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât, legiuitorul nu a condiționat deductibilitatea TVA-ului de depunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor de către partenerul de tranzacții al societății furnizoare de bunuri, societatea petentă a achiziționat mărfuri în vederea realizării de operațiuni taxabile, iar deducerea TVA-ului s-a efectuat în baza facturilor emise de furnizor, facturi fiscale care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de dispozițiile legale în materie pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit petenta arată următoarele:

Cu privire la relația cu SC VF SRL, se susține faptul că organele de control se contrazic în propriile afirmații, întrucât la pct.b) s-a consemnat faptul că SC VF SRL nu a depus declarația cod 394 în perioada 2007-2009, iar la punctul c) acestea înscriu inadvertențele constatate între declarațiile cod 300 și declarațiile cod 394 din anul de raportare 2009, depuse de SC VF SRL.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală, nu au avut în vedere faptul că, medicamentele achiziționate au fost vândute, societatea petentă înregistrând venituri din vânzarea mărfurilor, calculându-se impozitul pe profit aferent, conform prevederilor legale.

Se arată că, așa cum de altfel s-a consemnat și în raportul de inspecție fiscală contestat, societatea petentă a înregistrat venituri din vânzarea medicamentelor după cum urmează: ... lei, în anul 2010 ; ... lei, în anul 2011 ; ... lei, în perioada 01.01-30.06.2012.

Ca urmare, petenta consideră că, în mod abuziv organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor cu costul mărfurilor vândute, întrucât nedeclararea, de către VF SRL a livrarilor și achizițiilor efectuate, nu poate fi, în niciun fel, imputabilă societății petente.

De altfel, se susține și faptul că organele de inspecție fiscală nu fac nicio referire la faptul că în conformitate cu prevederile Legii nr.82/1991, legea contabilității, republicată cu modificările și completările ulterioare, a OMFP 3055/2009, achizițiile de mărfuri se înregistrează în evidențele financiar contabile în contul contabil 371" Mărfuri", iar marfa achiziționată poate exista în stoc sau poate fi vândută, dar numai în situația vânzării acesteia societatea înregistrează cheltuieli.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, au ignorat dispozițiile art.19 alin.(1) Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au impozitat atât valoarea de achiziție a mărfurilor, cât și veniturile obținute din vânzarea acestora.

Dacă cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul ca în opinia acestora, acestea nu ar fi reale, atunci veniturile ar trebui considerate neimpozabile, situație în care societatea n-ar mai obține profit, iar impozitul pe profit, calculat, înregistrat și virat de aceasta ar trebui restituit.

Cu privire la relația cu SC ET SRL petenta arată că din Raportul de inspecție fiscală nr..../29.03.2013 și Decizia de impunere nr. .../29.03.2013, încheiat la SC PD SRL, reiese că s-a efectuat inspecția fiscală la SC ET SRL, iar conform constatărilor rezultă că în semestrul II 2010 și în semestrul I 2011, aceasta a livrat medicamente către 7 societăți comerciale, fără să depună declarații în acest sens, motiv pentru care nici acestei societăți nu i s-a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu costul marfurilor, invocandu-se prevederile art.21 alin.4 lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult decât atât, se arată că organele de inspecție fiscală, nu au avut în vedere faptul că, medicamentele achiziționate au fost vândute, societatea

petentă înregistrând venituri din vânzarea mărfurilor, calculându-se impozitul pe profit aferent, conform prevederilor legale.

Se mai sustine că, organele de control au considerat că societatea petentă nu a putut proba achizițiile efectuate de la SC ET SRL întrucât această societate nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, dar au considerat venit impozabil factura nr.../19.10.2011, emisă de societate către partenerul de tranzacții.

Afirmația organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia documentele de achiziție nu îndeplineau calitatea de document justificativ și societatea nu a putut proba realitatea tranzacției este lipsită de temei legal întrucât nu există nicio prevedere legală prin care societatea beneficiară să fie responsabilă de neîndeplinirea obligațiilor declarative ale societății fumiozare.

Dacă cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că în opinia acestora, acestea nu ar fi reale, atunci veniturile ar trebui considerate neimpozabile, situație în care societatea n-ar mai obține profit, iar impozitul pe profit, calculat, înregistrat și virat de aceasta ar trebui restituit.

Cu privire la relația cu SC PD SRL petenta consideră că organele de inspecție fiscală, nu au avut în vedere faptul că, medicamentele achiziționate au fost vândute, societatea petentă înregistrând venituri din vânzarea mărfurilor, calculându-se impozitul pe profit aferent, conform prevederilor legale.

De asemenea, organele de control au considerat că societatea petentă nu a putut proba achizițiile efectuate de la SC PD SRL întrucât această societate a achiziționat medicamentele de la SC ET SRL, societate care nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, dar nu fac nicio referire la faptul că SC PD SRL a înregistrat în evidentele financiar contabile livrarile de bunuri către SC X SRL, calculând impozit pe profit aferent acestor livrări și au colectat TVA aferent acestor facturi, fapt constatat de acestea în urma inspecției fiscale desfășurate la partenerul nostru de tranzacții.

Mai mult decât atât, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă achiziția la data facturării și nicidecum costul mărfurilor vândute așa cum rezultă din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală contestat.

Dacă cheltuielile respective sunt considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că în opinia acestora, acestea nu ar fi reale, atunci veniturile ar trebui considerate neimpozabile, situație în care societatea n-ar mai obține profit, iar impozitul pe profit, calculat, înregistrat și virat de aceasta ar trebui restituit.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii având în vedere motivațiile și argumentele prezentate mai sus, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", petenta consideră că nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

**II. Organele fiscale din cadrul DGFP Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

a) Cu privire la TVA

În perioada verificată societatea înregistrează în evidența financiar contabilă respectiv în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și decontul de taxă pe valoare adăugată facturile nr. .../29.12.2011 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare autoturism L și factura nr. .../09.01.2012 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei reprezentând contravaloare autoturism Porche Cayene emise de SC BSP SRL.

SC X SRL a dedus integral taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme în sumă de ... lei, deși nu avea dreptul de deducere decăt pentru suma de ... lei (... lei x 50%).

Având în vedere cele prezentate anterior în timpul inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de autoturisme în sumă de ... lei.

În perioada august 2010 - martie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei din care TVA suma de ... lei, suma fără TVA fiind de ... lei în baza unor facturi emise de SC VF SRL.

În timpul inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de SC VF SRL în sumă totală de ... lei.

În perioada aprilie 2011 - iunie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, în baza mai multor facturi care au la furnizor SC ET SRL. Se menționează că nu s-a putut dovedi proveniența bunurilor înscrise în facturi, iar furnizorul SC ET SRL nu recunoaște tranzacțiile cu SC X SRL.

În timpul inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă facturilor care au înscris la furnizor de SC ET SRL în sumă totală de ... lei.

În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de medicamente de la SC PD SRL în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei suma fără TVA fiind de ... lei.

În urma controlului efectuat la SC PD SRL a rezultat faptul că o parte din medicamentele achiziționate de SC X SRL de la SC PD SRL, respectiv medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, valoarea fără TVA fiind de ... lei, au fost înregistrate în evidența contabilă a SC PD SRL în baza unor facturi care au înscris la furnizor la SC ET SRL.

Având în vedere că operațiunea de achiziționare de bunuri de la SC PD SRL care provin de la SC ET SRL nu a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă facturilor emise de SC PD SRL pe care sunt înscrise bunuri facturate de SC ET SRL, în sumă de ... lei.



În luna decembrie 2010 SC X SRL a emis factura nr. .../31.12.2010 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, valoarea fără TVA fiind de ... lei, către Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara. Factura, deși a fost emisă și depusă spre decontare la Casa de Sănătate, nu a fost înregistrată în evidența financiar contabilă a societății, respectiv în jurnalul de vânzări, balanță de verificare decont de TVA, fiind astfel diminuată taxa pe valoare adăugată de plată față de bugetul statului cu suma de ... lei.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat faptul că societatea a încasat prin bancă în plus față de creantele înregistrate în contabilitate pe bază de facturi emise, următoarele sume totalizând ... lei:

- suma de ... lei de la SC PD SRL
- suma de ... lei de la SC BSP SRL
- suma de ... lei de la SC Farma Store SRL

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că pentru sumele respective nu s-a colectat taxă pe valoare adăugată în sumă de ... lei (... lei x 9/109) și nu s-au emis facturi.

Având în vedere că SC X SRL are ca obiect de activitate comercializarea produselor farmaceutice, organele de inspecție fiscală apreciază că aceste sume reprezintă avansuri pentru produse farmaceutice și s-a colectat TVA în cotă de 9% conform prevederilor art. 140 al.2 lit.e, fapt pentru care în timpul inspecției fiscale s-a stabilit în sarcina societății un debit suplimentar privind TVA în sumă de ... lei.

În concluzie, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit în sarcina societății un debit suplimentar privind taxa pe valoare adăugată în sumă totală de ... lei reprezentând:

- suma de ...lei TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de autoturisme ;
- suma de ...lei, TVA aferentă achizițiilor de la SC VF SRL, pentru care nu s-a putut proba realitatea tranzacțiilor ;
- suma de ... lei, TVA aferentă achizițiilor de la SC Empiric Trede SRL, pentru care nu s-a putut proba realitatea tranzacțiilor ;
- suma de ... lei, TVA aferentă achizițiilor de la SC PD SRL, pentru care nu s-a putut proba realitatea tranzacțiilor ;
- suma de ... lei, TVA aferentă facturii emise de către Casa de Sănătate care nu a fost înregistrată în contabilitate;
- suma de ... lei, TVA aferentă avansurilor încasare.

Pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, au fost calculate dobanzi de întârziere în suma de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

b) Cu privire la impozit pe profit:

În perioada august 2010 - martie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA de ...lei, suma fără TVA fiind de ... lei, în baza unor facturi emise de SC VF SRL.

În ceea ce privește societatea înscrisă la furnizor respectiv, SC VF SRL cu sediul social declarat în localitatea Hunedoara, str. Brazilor, nr.38 această societate a făcut obiectul unei inspecții fiscale. În urma verificărilor efectuate au rezultate următoarele:

- aceasta nu funcționează la sediul declarat (Hunedoara, strada Brazilor, nr. 38), la aceasta adresă nefiind găsit nici un reprezentant al societății comerciale, fiind încheiat Procesul verbal nr. .../10.09.2011.

- prin Hotărârile Asociațiilor nr. .../31.03.2011, nr. ...16.05.2011 și nr. .../25.05.2011 are loc cesionarea părților sociale către asociații actuali PD și AC. respectiv numirea ca administrator a domnului PD;

- prin Rezoluția Oficiului Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Hunedoara nr. .../27.05.2011 sunt înregistrate modificările în structura asociațiilor și administratorilor unității verificate precum și schimbarea denumirii din VF SRL în MD SRL

- cu Procesul Verbal încheiat în data de 16.05.2011 are loc predarea-primirea tuturor documentelor societății comerciale (stampile, documentele financiar contabile de la înființare până la data de 16.05.2011)

- până la data Procesului verbal nr. .../10.09.2012 (10.09.2012) noii asociați nu au schimbat sediul social al VF SRL

- ultimul bilanț contabil depus de unitatea verificată este la data de 30.06.2010

- unitatea verificată a depus declarații privind obligațiile către bugetul statului până la data de 28.02.2011.

- în baza Deciziei nr. .../14.03.2012, SC VF SRL a fost înscrisă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.05.2012.

Din verificările efectuate la SC X SRL a fost identificată factura HD GLD nr. .../18.08.2010 în valoare totală de ... lei din care TVA în valoare de ... lei, reprezentând contravaloare medicamente, emisă de aceasta societate către SC VF SRL dar codul de înregistrare fiscală trecut pe factura ( ... ), nu aparține SC VF SRL, ci SC MP SRL Hunedoara. Factura nu are completate datele privind expediția și nu este semnată de primitor, astfel că nu se știe dacă medicamentele au fost livrate în fapt către SC VF SRL și nu au fost identificate încasări de bani de la SC VF SRL, în extrasele de cont bancare ale SC X SRL.

A fost solicitat control încrucișat la SC Viafarm Pluriserv SRL, din procesul verbal încheiat la finalizarea controlului rezutand că nici la adresa sediului social și nici la adresa domiciliului fiscal ale societății nu a fost identificat nici un reprezentant legal al acesteia.

S-a constatat că în timp ce SC VF SRL a declarat achiziții de bunuri taxabile cu cota de TVA de 9%, niciunul din partenerii interni nu au declarat livrări de astfel de bunuri către SC VF SRL, societatea nu desfășoară activitate la sediul social declarat, la această locație nu a putut fi identificat nici un reprezentant.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește facturile de achiziții înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL care au înscris la furnizor SC VF SRL, acestea nu au înscris nimic la rubrica date privind expediția, respectiv nume delegat, mijloc de transport, semnătură de primire etc., și nici nu au fost prezentate documente de transport pentru medicamentele respective din care să rezulte că acestea au fost primite de către un reprezentant al SC X SRL Hunedoara.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate la SC X SRL nu au fost identificate plăți prin bancă către SC VF SRL au fost identificate plăți prin casă în sumă de ... lei, iar pentru suma de ....lei, deși nu mai figurează în soldul contului de furnizori, nu au fost identificate documente de plată care să ateste transferul efectiv de bani între cei doi parteneri, datoria față de partenerul SC VF SRL fiind decontată doar scriptic în evidența contabilă.

Contravaloarea medicamentelor înregistrate în contabilitate în baza facturilor care au înscris la furnizor SC VF SRL au fost înregistrate pe costuri prin scăderea din gestiunea de mărfuri a acestora, concluzie la care s-a ajuns în urma analizei listelor de inventariere întocmite de societate în data de 02.10.2011 și din analiza fișelor de magazie pentru medicamente prezentate.

Cheltuielilor cu scaderea din gestiune a marfurilor înscrise în facturile ce aveau înscris la furnizor, SC VF SRL au fost considerate de societate drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care documentele de achiziție nu îndeplineau calitatea de document justificativ și societatea nu a putut proba realitatea tranzacției, în sensul că la furnizorul SC VF SRL nu au fost confirmate achizițiile de medicamente înregistrate de aceasta, întrucât furnizorii VF SRL nu declară livrări de medicamente către această societate. De asemenea se face precizarea că factura identificată la SC X SRL care are înscris la cumpărător SC VF SRL și la rubrica de cod fiscal, codul fiscal de la SC MP SRL, chiar dacă ar fi emisă către SC VF SRL produsele înscrise pe această factură nu coincid cu produsele înscrise în facturile de achiziții înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL ca provenind de la SC VF SRL.

Având în vedere cele prezentate, cheltuiala cu scaderea din gestiune a mărfurilor înscrise pe facturile care au înscris la furnizor „SC VF SRL”, în valoare totală de ... lei a fost considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În perioada aprilie 2011 - iunie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei ( din care TVA ... lei), în baza mai multor facturi care au ca furnizor SC ET SRL.

SC ET SRL a făcut obiectul unei inspecție fiscale rezultând următoarele:

În anul 2011, perioada în care s-au înregistrat în evidența contabilă a SC X SRL facturile de la SC ET SRL, aceasta din urmă nu a mai depus declarații.

În ceea ce privește stingerea datoriei societății verificate față de SC ET SRL, nu au fost identificate plăți prin bancă, fiind identificate plăți înregistrate în registrul de casă în valoare de ... lei, diferența de ... lei figurând ca datorie în sold la data efectuării controlului.

În timpul inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu descărcarea din gestiune a medicamentelor achiziționate de la SC ET SRL, în sumă de ... lei.

În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de medicamente de la SC PD SRL în valoare totală de ... lei din care TVA suma de ... lei, suma fără TVA fiind de ... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate la SC PD SRL a rezultat faptul că o parte din medicamentele achiziționate de SC X SRL de la SC PD SRL respectiv medicamente în valoare totală de ... lei (valoare medicamente și discounturi aferente), din care TVA în sumă de ... lei, au fost înregistrate în evidența contabilă a SC PD SRL în baza unor facturi care au înscris la furnizor SC ET SRL.

Având în vedere cele prezentate referitor la SC ET SRL operațiunea de achiziționare de medicamente de la SC PD SRL care provin de la SC ET SRL nu a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală, astfel că cheltuiala cu scaderea din gestiune a marfurilor înscrise pe facturile care au înscris la furnizor SC PD SRL și provin de la SC ET SRL, în valoare totală de ... lei a fost considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În luna decembrie 2010 SC X SRL a emis factura nr. .../31.12.2010 în valoare totală de ... lei din care TVA suma de ... lei către Casa de Asigurări de Sănătate Hunedoara. Factura, deși a fost emisă și depusă spre decontare la Casa de Sănătate, nu a fost înregistrată în evidența financiar contabilă a societății, respectiv registrul jurnal, bilanță de verificare, iar veniturile obținute în sumă de ... lei nu a fost cuprinse în cuantumul veniturilor la calculul profitului impozabil aferent perioadei fiscale 01.10.2010 - 31.12.2010.

**III.** Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele invocate de contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se retin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., județul Hunedoara, înmatriculată la ORC sub nr. ..., având CUI ....

A) Cu privire la respectarea prevederilor de natură procedurală pe perioada derulării inspecției fiscale:

Referitor la afirmațiile petentei, potrivit cărora: *inspecția fiscală a fost finalizată fără a fi respectate prevederile art.105, alin. 8 și cu încălcarea dispozițiilor art.107 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost*

*informați, pe parcursul desfășurării acesteia, asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

În fapt, la data de 21.03.2013 a fost înmanată înștiințarea la discuția finală, înregistrată la SC X SRL sub nr. .../21.03.2013, odată cu aceasta fiind înaintat și proiectul de raport de inspecție fiscală, în care sunt cuprinse constatările echipei de inspecție fiscală cu privire la activitatea petentei.

De asemenea s-a adus la cunoștință reprezentanților societății petente, că mai au la dispoziție încă 3 zile pentru a prezenta documente suplimentare de natură de a reconsidera constatările prezentate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 107 alin. 5 din OG 92/2003 R care stipulează că:

*"ART. 107*

*(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept."*

Porivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.

Se reține că, în spetă data încheierii inspecției fiscale a fost data de 25.03.2013, dată la care a fost solicitată declarația scrisă pe proprie răspundere a administratorului societății dl. Ban Dumitru Ciprian, însă acesta a refuzat să o completeze.

Din cele prezentate anterior rezultă că a fost înmanată înștiințarea la discuția finală, a fost înaintat proiectul de raport de inspecție fiscală care cuprinde constatările echipei de inspecție fiscală, a fost solicitată declarația scrisă pe proprie răspundere a administratorului societății și s-a adus la cunoștință reprezentanților societății petente, că mai au la dispoziție încă 3 zile pentru a prezenta documente suplimentare de natură de a reconsidera constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală, astfel că au fost respectate prevederile legale de natură procedurală pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

## **B) Cu privire la TVA**

### **1. Referitor la autoturismele marca L și marca PC**

În fapt, societatea petentă înregistrează în evidența financiar contabilă, respectiv în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și decontul de taxă pe valoare adăugată, facturile nr. .../29.12.2011 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare autoturism L și factura nr. 211/09.01.2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă ... lei reprezentând contravaloare autoturism PC, emise de SC BSP SRL.

Prin contestația formulată petenta susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă taxa pe valoare adăugată aferentă facturii nr. .../29.12.2011, fără a lua în considerare faptul că același autoturism

marca L a fost vândut, în aceeași zi, cu factura nr. ... în valoare de ... lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de ... lei.

Totodată, cu privire la limitarea dreptului de deducere a TVA pentru autoturismul PC, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția efectuată de SC X SRL în legătură cu acesta, respectiv vânzarea acestuia în data de 29.08.2012.

În drept, art. ...<sup>1</sup> alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2011, prevede că:

*"ART...<sup>1</sup>*

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:  
(...)*

*(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv. "*

Din textele legale mai sus citate rezultă faptul că, la nivelul anului 2011, nu se deduce TVA aferentă autovehiculelor cu caracteristicile menționate, indiferent de destinația acestora, respectiv realizarea obiectului de activitate al societății, sau în vederea revanzării.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ...lei, aferentă achiziției autoturismului L, iar afirmația petentei că nu a fost luată în considerare revanzarea autoturismului și implicit colectarea de TVA, nu are relevanță, întrucât prevederea legală este imperativă în ceea ce privește deducerea TVA.

Referitor la achiziția celui de-al doilea autoturism PC, începând cu data de 01.01.2012, art. ...<sup>1</sup> alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, are următorul conținut:

*"ART...<sup>1</sup>*

*Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii. "*

Pe baza aceluiași raționament ca și în cazul precedent, pornind de la prevederea legală, petenta are dreptul la deducerea TVA doar în procent de 50%, respectiv la deducerea sumei de 13.548,48 lei.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată că în mod corect în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăgată aferentă achizițiilor de autoturisme în sumă totală de ...lei (...lei+... lei).

## 2. Cu privire la relația cu SC VFSRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada august 2010 - martie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA suma de ...lei, în baza unor facturi emise de SC VF SRL.

Se reține că această societate a făcut obiectul unei inspecții fiscale, în urma verificărilor efectuate rezultând următoarele:

- aceasta nu funcționează la sediul declarat din ..., la această adresă nefiind găsit nici un reprezentant al societății comerciale.

- ultimul bilant contabil depus de unitate este la data de 30.06.2010;

- unitatea verificată a depus declarații privind obligațiile către bugetul statului până la data de 28.02.2011.

- nu a depus nici o declarație recapitulativă cod 390 .

- în baza Deciziei nr. .../14.03.2012, SC VF SRL Hunedoara a fost înscrisă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.05.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- în sem. I anul 2009 achizițiile și TVA deductibilă declarate prin deconturile de TVA sunt mai mici decât achizițiile și TVA deductibilă declarate de societate prin declarația informativă cod 394 cu suma de ... lei la baza de impunere, respectiv ... lei la TVA, iar prin deconturile de TVA nu au fost declarate achiziții impozabile cu cota de TVA de 9%, în timp ce în declarația informativă cod 394 au fost înscrise și astfel de achiziții de la SC VPT SRL.

- în sem. II anul 2009 societatea a declarat atât prin decontul de TVA aferent trim. IV an 2009, cât și prin declarația cod 394 aferentă perioadei, achiziții impozabile cu cota de 9%, în valoare de ... lei, cu TVA aferentă în valoare de ... lei, achizițiile respective fiind efectuate tot de la SC VPT SRL, în condițiile în care această societate, deși a depus deconturi de TVA și declarații cod 394, nu a declarat livrări de bunuri către SC VF SRL.

Analizând rezultatul controlului încrucișat efectuat la SC VF SRL, precum și actele din dosarul cauzei, se constată că între SC X SRL și SC VF SRL au avut loc o serie de tranzacții comerciale cu medicamente, pentru care s-au întocmit facturi care nu respectă prevederile legale referitoare la datele ce trebuie să le conțină un document pentru a fi considerat document justificativ.

De asemenea există numeroase inadvertențe între denumirea furnizorului, codul fiscal al acestuia și datele înscrise la obiectul facturilor, respectiv produsele înscrise pe facturi.

Deficitar este și modul de declarare a achizițiilor și livrărilor de bunuri taxabile cu TVA de 9% desfășurate între aceste societăți, în sensul că SC VF SRL declară astfel de achiziții, dar SC X SRL nu declară acest tip de livrări.

Afirmația petentei referitoare la faptul că nedeclararea de către SC VF SRL a livrărilor nu poate conduce în mod automat la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de acesta, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât, deși din declarația 394 nu se identifică stări de fapt fiscale, se identifică totuși un anumit tip de comportament fiscal al contribuabilului care oferă indicii premergătoare realizării unor constatări fiscale. În speță aceste constatări au condus la concluzia că tranzacțiile scriptice ale petentei cu SC VF SRL nu pot fi probate din punct de vedere al realității lor.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. ... din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*“ART. ... - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*"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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;(.. )"*

De asemenea, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134, art.134<sup>1</sup> și de art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*“ 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.*

*Art.134<sup>1</sup> - 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. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

Totodată, art. 155 alin. 5 lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*ART. 155 – Facturarea*

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

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

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 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, 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..

Astfel, simpla deținere a facturilor prin care au fost achiziționate, fără anexarea documentelor justificative privind intrarea în gestiunea societății a bunurilor care fac obiectul facturilor menționate, fără a demonstra realitatea tranzacțiilor și care conțin inadvertențe privitoare la informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții.

Fată de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ...lei, aferentă achizițiilor de medicamente de la SC VF SRL, întrucât din considerentele prezentate rezultă că petenta nu poate proba realitatea aceste tranzacții.

### 3. Cu privire la relația cu SC ET SRL

În perioada aprilie 2011 - iunie 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă ... lei, în baza mai multor facturi care au ca furnizor SC ET SRL .

SC ET SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale rezultând următoarele:

- începând cu data de 23.03.2011, SC ET SRL și-a schimbat sediul social declarat din localitatea ..., județul Maramures, în localitatea ..., județul Hunedoara, fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului al județului Hunedoara sub nr. ... și are codul unic de înregistrare RO ....

- începând cu data de 01.06.2012 societatea a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- ultimele declarații depuse de societate sunt decontul de TVA cod 100, aferentă lunii noiembrie 2010 și declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394, aferentă semestrului II anul 2010.

- în anul 2011, perioadă în care s-au înregistrat în evidența contabilă a SC X SRL facturile de la SC ET SRL, aceasta din urmă nu a mai depus declarații.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. ... din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*“ART. ... - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

De asemenea, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134, art.134<sup>1</sup> și de art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*“ 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.*

*Art.134<sup>1</sup> - 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. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

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 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 unora, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, simpla deținere a facturilor prin care au fost achiziționate bunurile, fără a demonstra realitatea tranzacțiilor, nu este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții.

Întrucât din documentele existente nu se poate face dovada realității achizițiilor efectuate de SC X SRL de la SC ET SRL, în mod legal nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă acestor achiziții efectuate de petentă.

4. Cu privire la relația cu SC PD SRL

În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidența financiar contabilă achiziții de medicamente de la SC PD SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate la SC PD SRL a rezultat faptul că o parte din medicamentele achiziționate de SC X SRL de la SC PD SRL, respectiv medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, au fost înregistrate în evidența contabilă a SC PD SRL în baza unor facturi care au înscris la furnizor SC ET SRL.

În drept, pentru cauza în speță sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(1) 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 scopeconomic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că, organele de inspecție fiscală, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, fiind îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege,

întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Întrucat operațiunea de achiziționare de produse de la SC ET SRL nu a fost luată în considerare pe relația cu SC X SRL, din considerentele expuse anterior, se reține că pentru achizițiile efectuate de SC PD SRL de la SC ET SRL și livrate ulterior petentei, aceasta nu are drept de deducere a TVA, întrucat realitatea acestor tranzacții nu a fost probată.

Deși prin contestație se susține că pentru achizițiile efectuate de la SC PD SRL, petenta deține facturi fiscale care conțin toate elementele prevăzute de dispozițiile fiscale în materie, precizăm că simpla deținere a facturilor prin care au fost achiziționate bunurile, fără a demonstra realitatea tranzacțiilor, nu este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții.

Fată de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, achizițiilor efectuate de la SC PD SRL.

#### 5. Referitor la TVA stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei

SC X SRL, deși contestă în totalitate Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 referitoare la TVA nu aduce niciun argument în susținerea contestației cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a neînregistrării unei facturi și TVA în valoare de ... lei, aferentă unor avansuri încasate pentru care societatea nu a colectat TVA.

În aceste condiții, în speță sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, care prevede:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii. "*

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

*"Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

În condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, iar organul de soluționare a contestației nu se poate

substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat aceste obligații fiscale, urmează a se respinge contestația cu privire la TVA în valoare totală de ... lei.

C) Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei.

În fapt, referitor la relația cu SC VF SRL, SC ET SRL și SC PD SRL, așa cum am prezentat și la capitolul TVA din prezenta decizie se rețin următoarele:

Analizând rezultatul controlului încrucișat efectuat la SC VF SRL, precum și actele din dosarul cauzei, se constată că între SC X SRL și SC VF SRL au avut loc o serie de tranzacții comerciale cu medicamente, pentru care s-au întocmit facturi care nu respectă prevederile legale referitoare la datele ce trebuie să le conțină un document pentru a fi considerat document justificativ.

De asemenea, există numeroase inadvertențe între denumirea furnizorului, codul fiscal al acestuia și datele înscrise la obiectul facturilor, respectiv produsele înscrise pe facturi.

Comportamentul fiscal al contribuabilului care oferă indicii premergătoare realizării unor constatări fiscale, care au condus la concluzia că tranzacțiile scriptice ale petentei cu SC VF SRL și SC ET SRL nu pot fi probate din punct de vedere al realității lor.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia în mod eronat nu s-a acordat drept de deducere cheltuielilor cu costul mărfurilor vândute, întrucât nedeclararea, de către SC VF SRL și SC ET SRL a livrărilor și achizițiilor efectuate, nu-i poate fi, în niciun fel, imputabilă, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, întrucât comportamentul fiscal al acestor contribuabili nu este unul corect, oferind astfel organelor fiscale motive pentru a pune sub semnul întrebării realitatea tranzacțiilor cu acestia.

De asemenea, afirmația petentei cum că aferent cheltuielilor considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivat de faptul că în opinia acestora, acestea nu ar fi reale, veniturile ar trebui considerate neimpozabile, nu are relevanță, întrucât vânzarea achizițiilor efectuate de SC X de la SC VF și SC ET SRL este recunoscută ca operațiune comercială, la fel cum este recunoscută și aprovizionarea cu produsele ce au făcut ulterior obiectul vanzării și realizării de venituri. Diferența între punctele de vedere ale petentei și ale organelor fiscale constă însă în aceea că, nu se recunoaste realitatea provenienței acestor bunuri și existența bunurilor în materialitatea lor.

Faptul că, atât intrarea, cât și iesirea din gestiunea petentei a acestor bunuri au fost înregistrate în conturile contabile corespunzătoare, reflectă doar existența lor faptică, dar nu și legalitatea provenienței lor.

În drept, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se reține că Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, așa cum prevede art. 94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

*“Art.109 Raportul 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 factual și legal.”*, coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art. 6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, arată că:

*“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;”* , coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit căruia:

*“Norme metodologice:*

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrișurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care*

*angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.*

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

*“(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.[...]”.*

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.*

Mai mult, sunt aplicabile și prevederile art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003, potrivit căror:

*“(1) 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 scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*

Totodată, prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**“ART 21**

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

În susținerea celor arătate, Decizia nr. V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care în aplicarea dispozițiilor art.21 alin 4 lit. f) și ale art. ... alin. 8 lit. a și b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, precum și ale art. 6 al.2 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata stabilește că: *“taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informațiile prevazute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”*.

Contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, fapt ce reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

**D) Cu privire la accesorii în sumă totală ... lei**

Deoarece pentru debitele reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/penalitățile de întârziere, în sumă totală de ... lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația formulată de societatea petentă va fi respinsă.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL – în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013, care vizează suma totală de ... lei

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. .../27.08.2015 se



## **D E C I D E :**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL – în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013, care vizează suma totală de ... lei, reprezentand:

Impozit pe profit..... lei,  
Dobanzi/majorari de întârziere aferente impozit pe profit..... lei,  
Penalități de întârziere aferente impozit pe profit..... lei,  
TVA..... lei,  
Dobanzi/majorari de întârziere aferente TVA..... lei,  
Penalități de întârziere aferente TVA.....lei

2. Prezenta decizie se comunică la:

- C.I.I. DAC;
- A.J.F.P. Hunedoara, cu aplicarea prevederilor  
pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,