



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Craiova

DECIZIA nr. _____ din _____ 2013
privind soluționarea contestației formulate de
SC x SRL, din jud. Mehedinți
înregistrată la D.G.F.P. Mehedinți sub nr. x

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mehedinți a fost sesizată de **SC x SRL**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. x, Cod unic de înregistrare x, având domiciliul fiscal în x, asupra contestației înregistrată la D.G.F.P. Mehedinți sub nr. x.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MH x, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MH x și are ca obiect suma totală de **x lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat.

Constatând că în speta sunt îndeplinite dispozițiile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1), lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestația formulată SC x SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. F-MH x, solicitând diminuarea sumei imputate cu valoare de x lei (x lei + x lei), din următoarele motive:

- organul de inspectie fiscală, în mod nelegal, a procedat la verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada martie 2009-august 2009 și octombrie 2009-martie 2010, în condițiile în care perioada avizată în acest sens și invocată la pagina 1 din raportul de inspectie fiscală a fost 01.06.2011-01.06.2013, precum și datorită faptului că în această perioadă s-a efectuat o verificare de către inspectorii fiscali astfel că, în cazul în care se intenționa o reverificare trebuia să se aibă în vedere respectarea prevederilor legale invocate la art. 103 alin. 3 din OG nr. 92/2003.

- în ceea ce privește mențiunea din raportul de inspectie fiscală cu privire la suma de x lei, înregistrată pe contul de cheltuieli 658.8 „Alte cheltuieli de exploatare” în corespondența cu contul 378.1 „Diferențe de preț la marfuri”, în

sensul ca nu exista document justificativ pentru acest articol contabil, precizeaza ca suma reprezinta contravaloarea procesului verbal de modificare a pretului si ca acest proces exista in evidentele societatii, dar nu a fost solicitat de organele de control cu toate ca in raportul de gestiune el este mentionat.

In drept, isi intemeiaza contestatia pe prevederile art.205 si art.207 din OG nr.92/2003.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH x, organele de inspectie fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din Raportul de inspectie fiscala nr. F-MH x, astfel:

- in luna septembrie 2010 societatea a inregistrat in contul 658.8 „Alte cheltuieli de exploatare”, cheltuieli in suma de x lei, prin efectuarea inregistrarii contabile 658.8 = 378.1, „Diferente de pret la marfuri”, fara a prezenta niciun document justificativ.

Prin aceasta societatea a incalcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca fata de aceasta constatare a fost recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit, fata de impozitul pe profit inregistrat si declarat de societate, rezultand o obligatie stabilita suplimentar in suma de x lei.

- in perioada martie 2009-august 2009 si octombrie 2009-martie 2010 societatea a inregistrat in evidenta contabila in contul 231 „Imobilizari corporale in curs” suma totala de x lei (anexa nr.5) pentru care nu a prezentat documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii explicatii referitoare la investitiile efectuate. In nota explicativa (anexa nr.7) data de administratorul societatii acesta mentioneaza ca au fost efectuate „investitii spatiu x si au constatat in camere frigorifice, panouri izolare..”, iar la intrebarea referitoare la detinerea de catre societate de procese verbale de receptie, situatii de lucrari, administratorul a raspuns „nu am”.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala nu au putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor efectuate si au procedat la ajustarea TVA dedusa de societate, pentru perioada martie 2009-august 2009 si octombrie 2009-martie 2010, stabilind astfel o TVA suplimentara in suma de x lei (anexa nr.5), in baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a), art.149 alin.(1), lit.a) si alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.54 alin.(2) si (3) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Craiova este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul AIF Mehedinti

prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.F-MH x, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-MH x în suma totala de x lei, reprezentand obligatii stabilite suplimentar privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, este datorat de catre SC x SRL, bugetului general consolidat al statului.

Cu privire la impozitul pe profit

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul AIF Mehedinti au constatat ca in luna septembrie 2010 SC x SRL a inregistrat in evidenta contabila in contul 658.8 „ Alte cheltuieli de exploatare ”, cheltuieli in suma de x lei, prin efectuarea inregistrarii contabile 658.8 = 378.1, „Diferente de pret la marfuri ”, fara a prezenta niciun document justificativ in acest sens.

In drept, in speta, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: “ *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare* ”.

- pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile

[...]

Cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor ”.

- art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

„(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ ”.

Potrivit celor invocate in drept, la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. De asemenea, nu constituie cheltuieli deductibile la

calculul profitului impozabil cheltuielile care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii.

Avand in vedere ca prin contestatia depusa contestatoarea se rezuma la a preciza ca la baza inregistrării contabile exista un proces verbal de modificare a pretului, **fara insa a anexa documentul prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii**, spetei ii sunt aplicabile si prevederile art.206, alin.(1) lit. c) si d) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept,

d) dovezile pe care se intemeiaza”,

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”.

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

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „*Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază*”.

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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.

Avand in vedere considerentele reținute, prevederile legale invocate, faptul că petenta nu aduce dovezi prin care să combată constatările organelor fiscale din care sa rezulte o altă situație de fapt, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat contestația, se va proceda la respingerea

contestației în ceea ce privește suma **x lei**, reprezentând obligație stabilită suplimentar privind impozitul pe profit, ca fiind nemotivată.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă a societății, la data de 31.01.2013, în contul 231 „Imobilizări corporale în curs” era înregistrată suma de x lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, iar în nota explicativă (anexa nr.7) luată administratorului societății acesta menționează că au fost efectuate „investiții spațiu xși au constatat în camere frigorifice, panouri izolare..., și la întrebarea referitoare la deținerea de către societate de procese verbale de recepție, situații de lucrări, administratorul a răspuns „nu am”.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile ”[...]

- art.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 prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;[...]

- art.149 „Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.125¹ alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile...

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri...

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

[...]

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1.bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2.bunul de capital este pierdut sau distrus ca urmare a unor calamitati naturale ori a unor cauze de forta majora, in conditiile in care aceste situatii sunt demonstrate sau confirmate in mod corespunzator.”

- pct.54 alin.(3) si (5) lit.c) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004

„Conform prevederilor art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal se ajusteaza deducerea initiala a taxei in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta ca urmare a unei lipse din gestiune in alte cazuri decat cele prevazute la art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal pentru care se efectueaza ajustarea taxei deductibile.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

[...]

c) pentru cazurile prevazute la alin.(4) lit.c) si d), ajustarea se efectueaza in perioada fiscala in care intervine evenimentul care genereaza ajustarea si se realizeaza pentru toata taxa aferenta perioadei ramase din perioada de ajustare, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii ”.

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmeaza sa fie livrate/prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala.

De asemenea, se retine ca taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achiziționării bunurilor (de capital) care sunt constatate lipsă din gestiune din alte cauze decât cele menționate de Codul Fiscal **se ajustează** in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta ca urmare a unei lipse din gestiune.

Avand in vedere ca motivatia contestatarei, potrivit careia organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa verifice taxa pe valoarea adaugata din perioada specificata in raportul de inspectie fiscala, respectiv 01.06.2011-01.06.2013 si nu pentru perioade anterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat taxa pe valoarea adaugata a fost ajustata pentru imobilizarile corporale existente in sold la data de 31.01.2013 si pentru care societatea nu a prezentat documente justificative pentru a putea fi verificata realitatea acestor imobilizari si nu este in masura sa inlature constatările fiscale, se va proceda la respingerea contestatiei ca neintemeiata in ceea ce priveste suma de x lei, reprezentand obligatie stabilita suplimentar privind taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul proiectului de decizie si in temeiul, art.209, art. 210 si art. 216, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC x SRL** din jud Mehedinti impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MH x, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MH x, ce are ca obiect suma de **x lei**, reprezentand obligatii stabilite suplimentar in ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata la Tribunalul Mehedinti sau Tribunalul Dolj, în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

x

SEF SERVICIU: x

CONSILIER: x