



DECIZIA NR. 10585/06.12.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X, înregistrată inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR .. și reînregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr...., iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, prin adresa nr..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/..., asupra cererii de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de **S.C. X**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Vaslui sub nr. JX , cod CAEN 1013-"Fabricarea produselor din carne (inclusiv din carne de pasăre)", cu domiciliul fiscal în sat X, comuna X, județulX, prin administrator X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR X.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia nr.X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a decis suspendarea soluționării contestației formulate împotriva deciziei de impunere până la soluționarea laturii penale, având în

vedere faptul că pe rolul Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism-Biroul Teritorial X se afla dosarul penal nr.X.

Împotriva acestei decizii petenta a formulat acțiune la Curtea de Apel Suceava, aceasta făcând obiectul dosarului nr.X.

Prin Sentința nr.X, Curtea de Apel Suceava, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a admis cererea formulată de **S.C. X** și a anulat Decizia nr.X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, având drept consecință soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X.

Așa cum rezultă din adresa Serviciului Juridic din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași nrX, ca răspuns la adresa organului de soluționare competent nr.X, Sentința nr.X dată de Curtea de Apel Suceava, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a rămas definitivă prin Decizia civilă nr.X, dată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, petenta solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației motivat de faptul că prin Hotărârea nr.X, pronunțată de Curtea de Apel Suceava, în dosarul nr.X, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr.X, dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost admisă cererea formulată de S.C. X S.R.L. și a fost anulată Decizia nr.X emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial X, urmare a solicitărilor noastre prin adresa nr.X, ne informează că dosarul penal nr.X privind reprezentanții **S.C. X, jud X**, se află în lucru la procuror, nefiind adoptată soluție procedurală.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(2) lit.a) și art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 va relua procedura de soluționare a contestației formulate de **S.C. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași susținând următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei, la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de S lei și la penalitățile de întârziere în sumă de S lei

Societatea consideră că pentru facturile fiscale menționate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X sunt îndeplinite integral prevederile art. 155 alin.(5) și alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, petenta susține că facturile prezintă toate elemente și conțin toate informațiile cerute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (număr de ordine, data emiterii, denumirea emitentului, denumirea beneficiarului, codul fiscal, adresa, etc) și Legea contabilității nr.82/1991.

De asemenea, societatea a justificat în mod clar achizițiile și vânzarea produselor, cu prețurile aferente, așa cum au fost înregistrate în contabilitate, conform documentelor justificative: facturi de achiziție, avize de însoțire, avize de expediție, note de recepție, note de cântar, liste de sacrificare, întocmite la abatorul care este și prestatorul de servicii de sacrificare, foi de parcurs, centralizatoare lunare a foilor de parcurs, desfășurătoare GPS, pentru monitorizare parc auto, și acte doveditoare a plăților: extrase de cont și registru de casă.

S.C. X S.R.L susține că procedura adoptată de organele de inspecție fiscală în stabilirea diferențelor este nelegală prin aceea că au fost invocate prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, decizie care nu mai are suport legal, fiind completată/modificată prin Decizia nr.684/2015, iar starea de fapt fiscală existentă în societate nu a fost acceptată de către aceștia, interpretând în alt mod prevederile și procedurile legale.

Contestatară precizează că, în fapt, pentru cheltuielile efectuate de societate în scopul realizării de venituri impozabile, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, stabilind un profit fiscal suplimentar în sumă de S lei, pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, a respectat întru totul prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la PFA X, CIF X, facturile emise conțin adresa corectă a beneficiarului S.C. X. Pentru facturile nedecarate de furnizor în Declarația informativă 394, anexează în copie facturile nr. X; nr.X nr.X; nr.X; nr.X și nr. X;

-pentru suma de S lei, reprezentând prestări servicii efectuate de către furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile au fost întocmite în baza contractelor încheiate între părți nr. X, Actului adițional nr.X, Anexei nr.1 la actul adițional, Contractului nr. 1033/01.03.2014, Contractului nr. X și conțin toate elementele valorice și cantitative, precum și situațiile în desfășurător privind prestările efectuate, anexe la facturi, conform documentelor atașate la dosarul contestației;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile emise de către furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului **S.C. X**;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. XS.R.L., CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului, iar tranzacțiile au fost efectuate în perioada când furnizorul a fost plătitor de TVA;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului, iar facturile nedeclarate de furnizor în declarația informativă 394 au fost declarate cu bună credință de **S.C. X**;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul PFA X CIF X facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului iar tranzacțiile au fost efectuate în perioada când furnizorul a fost plătitor de TVA;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, sumă stabilită eronat în total bază impozabilă la capitolul impozit pe profit ce nu se regăsește în componența sumei totale din anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X și nici în Cap.III - Constatări fiscale, nu se poate identifica pe un furnizor anume.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilit suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală. în sumă de S lei, la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de S lei și penalitățile de întârziere în sumă de S lei

Societatea consideră că pentru facturile fiscale menționate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, sunt îndeplinite integral prevederile art.155, alin.(5) și alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, petenta susține că a realizat tranzacții comerciale constând în achiziții de mărfuri, cu societăți înregistrate ca plătitori de TVA la momentul efectuării acestora, iar dacă ulterior unii furnizori au devenit neplătitori de TVA, aceasta nu anulează dreptul **S.C. X**, de a-și exercita dreptul de deducere a TVA din momentul când aceștia erau plătitori de TVA.

În susținere, petenta invocă Decizia nr.684/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție din care citează: „Dreptul de deducere a TVA trebuie respectat chiar și în situația în care documentele justificative nu îndeplinesc toate condițiile de formă. Deductibilitatea TVA nu poate fi condiționată de existența altor documente justificative, cu excepția facturii fiscale”.

S.C. X susține că, în fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă, deține facturi fiscale, care conțin toate elementele prevăzute de art.155, alin.(19), din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întocmite de furnizori înregistrați în scopuri de TVA la momentul realizării tranzacțiilor, astfel:

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF X facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la PFA X, CIF X, facturile emise conțin adresa corectă a beneficiarului **S.C. X**. Pentru facturile nedeclarate de furnizor în Declarația informativă 394, anexează în copie facturile nr. X; nr.X; nr.X; nr.X; nr.X și nr. X;

-pentru suma de S lei, reprezentând prestări servicii efectuate de către furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF RO X, facturile au fost întocmite în baza contractelor încheiate între părți nr.X, Actului adițional nrX, Anexei nr.1 la actul adițional; contractului nr.X; contractului nr.X și conțin toate elementele valorice și cantitative, precum și situațiile în desfășurător privind prestările efectuate, anexe la facturi, conform documentelor atașate la prezenta contestație;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri (carcasă și carne de vită) și nu prestări servicii fără contract, cum eronat a fost menționat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF RO X facturile au fost întocmite și conțin toate elementele valorice și cantitative, conform documentelor atașate la prezenta contestație;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF RO X, facturile emise de către furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului **S.C. X**;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul **S.C. XS.R.L.**, CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului iar tranzacțiile au fost efectuate în perioada când furnizorul a fost plătitor de TVA;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF RO X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul **S.C. X S.R.L.**, CIF RO X, facturile emise de furnizor conțin adresa

corectă a beneficiarului, iar tranzacțiile au fost efectuate în perioada când furnizorul a fost plătitor de TVA;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF RO X, facturile emise de către furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului **S.C. X**;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul PFA X, CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului, iar tranzacțiile au fost efectuate în perioada când furnizorul era plătitor de TVA;

-pentru suma de S lei, reprezentând mărfuri achiziționate de la furnizorul S.C. X S.R.L., CIF X, facturile emise de furnizor conțin adresa corectă a beneficiarului.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2013, a dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, aferente perioadei 25.04.2011-25.03.2015, a penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, aferente perioadei 25.04.2011-25.03.2015, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2010-30.06.2014, a dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferente perioadei 25.02.2011-25.03.2015 și a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferente perioadei 25.02.2011-25.03.2015.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, societatea a înregistrat conform balanței de verificare întocmită la data de 30.09.2010, pierdere contabilă în sumă de S lei, generată în principal de înregistrarea cheltuielilor cu materii prime, materiale, mărfuri și servicii efectuate de terți, necesare desfășurării obiectului de activitate și în conformitate cu prevederile art.18 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, datora impozit minim, evidențiind în contabilitate un impozit în sumă de S lei și declarând această sumă. Pentru trim.IV 2010, societatea a declarat un impozit pe profit în sumă de S lei.

Pentru anul fiscal 2011, conform balanței de verificare, societatea a înregistrat profit contabil în sumă de S lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, cu un impozit pe profit de plată în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei**, provenind din :

-S lei aferentă facturii fiscale nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.L.X, reprezentând contravaloare prestări servicii și pentru care S.C. X nu prezintă documentele justificative (devize, situații, rapoarte) care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile așa cum prevede legislația în vigoare;

-S lei aferentă facturii fiscale nr.X, emisă de către S.C. XS.R.L. Sirețel, județul Iași, reprezentând achiziții de carcasă bovină, piei bovine, organe, factură ce nu conține elementele obligatorii sau care nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare;

-S lei aferentă facturii fiscale nr.X, emisă de către S.C. X S.R.L. Lespezi, județul Iași, reprezentând achiziții de carcasă bovină, piei bovine, organe, factură ce nu conține elementele obligatorii sau care nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare, constatându-se totodată și neîndeplinirea obligației furnizorului de declarare a livrărilor prin intermediul Declarației 394.

Pentru anul fiscal 2012, conform balanței de verificare, societatea a înregistrat profit contabil în sumă de S lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei**, provenind din :

-S lei aferentă unui număr de 12 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X; nr.X; nr. X; nr.X; nr. X; nr.X; nr. X; nr.X; nr.X; nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.LX, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (devize, situații, rapoarte), care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile așa cum prevede legislația în vigoare;

-S lei aferentă unui număr de 4 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X; nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.L. Lespezi, județul Iași, reprezentând carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare și care nu au fost declarate de către furnizor prin Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național;

-S lei aferentă unui număr de 6 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X nr.X; nr.X; nr.X și nr. X, emise de către S.C. X S.R.L. Vaslui, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost emise în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei aferentă unui număr de 3 facturi fiscale, respectiv: nr. X; nr. X și nr. X, emise de către PFA X, județul Galați, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-Slei aferentă facturii fiscale nr.X, emisă de către S.C. X S.R.L. Tomești, județul Iași, reprezentând carcasă bovină, piei bovine și organe, factură ce nu conține elementele obligatorii, în sensul că nu a fost întocmită în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar, furnizor neplătitor de TVA);

-S lei, aferentă facturii fiscale nr.X, emisă de către S.C. X S.R.L. județul Buzău, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, factură ce nu conține elementele obligatorii, în sensul că nu a fost întocmită în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei - diferență profit impozabil nedeclarat de societate prin declarația 101 privind impozitul pe profit (S lei total profit impozabil -S lei total cheltuieli nedeductibile fiscal = S lei) față de Slei profitul contabil aferent perioadei ianuarie - decembrie 2012, conform balanței de verificare.

Pentru anul fiscal 2013, conform balanței de verificare, societatea a înregistrat profit contabil în sumă de S lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei**, provenind din :

-S lei, aferentă unui număr de 6 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X; nr.X; nr.X și nr.X, emise de către PFA X, județulX, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar, diferențe de declarare la furnizor prin Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național);

-S lei, aferentă unui număr de 3 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.L, reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (devize, situații, rapoarte), care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile așa cum prevede legislația în vigoare;

-S lei, aferentă unui număr de 8 facturi fiscale, respectiv: nr.X; nr.X; nr.X; nr.X; nr.X; nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.L. Șiretei, județul Iași, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei, aferentă unui număr de 2 facturi fiscale, respectiv: nr.X și nr.X, emise de către S.C. X S.R.L. Vaslui, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar, furnizorul nu era plătitor de TVA la data facturării).

Pentru perioada supusă verificării, 01.01.2010-31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o bază impozabilă în sumă de S lei (S lei aferentă anului 2011 + Slei aferentă anului 2012 + S lei aferentă anului 2013), căreia îi corespunde un impozit pe profit de S lei, provenind din neacordarea deductibilității cheltuielilor în sumă totală de S lei,

aferente unor achiziții de carcasă bovină, piei bovine și organe, precum și de prestări de servicii și a diferenței de profit impozabil nedeclarat de societate prin declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2012, în sumă de S lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.04.2011 - 25.03.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

Urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.06.2010-30.06.2014, o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei, constând în:

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 251 facturi fiscale emise în perioada 10.08.2011-30.01.2014, de către S.C. X S.R.L. Sirețel, județul Iași, (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), constând în carcasă bovină, piei bovină și organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare;

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 7 facturi fiscale emise în perioada 01.06.2013 -10.03.2014, de către PFA X, județul X, (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), constând în carcasă bovină, piei bovină și organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare, (adresă incorectă beneficiar, diferențe de declarare la furnizor prin Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 24 facturi fiscale emise în perioada 31.03.2011 - 30.06.2014, de către S.C. X S.R.L.X (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, constând în prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (devize, situații, rapoarte) care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile așa cum prevede legislația în vigoare);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 4 facturi fiscale emise în perioada 31.01.2014 - 30.06.2014, de către S.C. X S.R.L.X (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), constând în prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (devize, situații, rapoarte), care să demonstreze că acestea au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile așa cum prevede legislația în vigoare;

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 4 facturi fiscale emise în perioada 19.03.2013-13.04.2013, de către S.C. X S.R.L. Șiretei, județul Iași, (facturi

prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), constând în carcasă bovină, piei bovină și organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 7 facturi fiscale emise în perioada 08.10.2011-15.12.2011, de către S.C. X S.R.L. Sirețel, județul Iași, (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), reprezentând achiziții de carcasă bovină, piei bovine, organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 5 facturi fiscale emise în perioada 31.12.2011-18.09.2012, de către S.C. X S.R.L. Lespezi, județul Iași (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), reprezentând achiziții de carcasă bovină, piei bovine, organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare și care nu au fost declarate de către furnizor prin Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 8 facturi fiscale emise în perioada 06.12.2012 - 23.12.2013, de către S.C. X S.R.L. Vaslui (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar, furnizorul nu era plătitor de TVA la data facturării);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 4 facturi fiscale emise în perioada 09.04.2013-25.04.2013, de către S.C. X S.R.L. Șiretei, județul Iași, (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), constând în carcasă bovină, piei bovină și organe, pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că nu conțin elementele obligatorii, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei - taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă unui număr de 3 facturi fiscale emise în perioada 03.06.2012-26.06.2012, de către PFA X, județul Galați, (facturi prezentate detaliat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X), reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, facturi ce nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă facturii fiscale nr.5 din 31.08.2012, emisă de către S.C. X

S.R.L. Tomești, județul Iași, reprezentând carcasă bovină, piei bovine și organe, factură ce nu conține elementele obligatorii, în sensul că nu a fost întocmită în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar, furnizor neplătitor de TVA);

-S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă facturii fiscale nr.X, emisă de către S.C. X S.R.L. județul Buzău, reprezentând achiziții carcasă bovină, piei bovine și organe, factură ce nu conține elementele obligatorii, în sensul că nu a fost întocmită în conformitate cu legislația în vigoare (adresă incorectă beneficiar);

-S lei diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată constatată de organele de inspecție fiscală în evidența contabilă a societății față de fișa fiscală.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.02.2011-25.03.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

În stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art. 21 alin. (1) și alin.(4) lit.m) și lit.f), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin. (1) lit. a), art.155 alin. (19) lit.f), art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 (1) și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Ca urmare a verificării efectuate la **S.C. X**, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, finalizată prin încheierea Procesului verbal nr. X, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava 1 au constatat o serie de informații relevante din punct de vedere al comportamentului fiscal inadecvat ai societății, constând în:

-facturile sunt completate cu instrumente de scris diferite: data facturii, cantitatea, prețul și valoarea cu o culoare și un scris, celelalte informații de pe imprimatul de factură, cu alt scris și culoare de pix, ceea ce conduce la concluzia că acestea au fost completate în momente diferite, de persoane diferite;

-toți furnizorii **S.C. X** au comportament de firme „fantomă”, nu funcționează la sediul social, nu depun declarații la organele fiscale, nu dau curs solicitărilor de a prezenta la control evidența contabilă;

-toate circuitele comerciale în amonte de **S.C. X** sunt fictive și fără conținut economic, așa cum sunt relatate în procesul verbal;

-toate societățile comerciale din amonte au fost înființate pentru a „furniza” taxa pe valoarea adăugată deductibilă ultimei verigi, precum și

surse de diminuare a profitului impozabil prin „ajustarea” costurilor de achiziție în favoarea **S.C. X**;

-în realitate, animalele erau achiziționate de la persoane fizice din târgurile de animale cu bani ce proveneau de la **S.C. X**, erau transportate cu mijloace de transport ale acestei societăți, iar facturile și documentele de aprovizionare erau completate la ordinul și cu informațiile impuse de reprezentanți ai acesteia;

-s-au identificat circuite scriptice artificial dezvoltate de tranzacționare succesivă a animalelor vii destinate valorificării pe piața internă, prin creșterea nejustificată a TVA deductibilă aferentă ultimei verigi din lanțul comercial, în speță **S.C. X**.

Inspectorii antifraudă, au constatat faptul că în circuitele comerciale fictive create în anul 2013 au fost angrenate un număr total de 29 societăți comerciale (S.C. X S.R.L.; X Î.I. X; S.C. X S.R.L.; PFA X PFA X, PFA X; S.C. X S.R.L.; PFA X; S.C. X S.R.L.; PFA X; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; PFA X; S.C. X S.R.L.), care au fost utilizate succesiv, în sensul că au fost abandonate societățile comerciale care au făcut obiectul unor verificări financiare și fiscale, respectiv PFA X, PFA X, S.C. X S.R.L., și au fost înființate altele care „prestează” aceeași activitate, PFA X PFA

X, Î.I. X.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de S lei, precum și a celei aferente prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, în condițiile în care petenta nu a justificat modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea serviciilor, în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului.

În fapt, în perioada 01.01.2010-31.12.2013, petenta înregistrează cheltuieli cu serviciile prestate de S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei.

De asemenea, societatea, în perioada 01.06.2010-30.06.2014, deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.R.L.

Întrucât petenta nu a prezentat documente justificative (devize, situații, rapoarte), care să demonstreze că prestările de servicii au fost efectuate în beneficiul societății și sunt aferente unor operațiuni impozabile

așa cum prevede legislația în vigoare, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de S lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei +S lei).

În drept, până la data de 31.12.2013, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Potrivit pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”,

iar potrivit pct.48 din același act normativ:

“ 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. (...)”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și că pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții, și anume: serviciile să fie efectiv prestate, justificarea prestării făcându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În materia taxei pe valoarea adăugată, până la data de 30.06.2014, sunt incidente prevederile la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Conform prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#) sau documentele prevăzute la [art. 155^{^1}](#) alin. (1);”

Pct. 46. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, prevede că:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1^{^2}) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1^{^1}) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt

destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține faptul că, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție și nici în susținerea contestației documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, aceasta efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Potrivit art. 6, art.94 alin.(1) și art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 -Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

“Art.94-(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.”

“Art.105-(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Ca o concluzie a celor arătate mai sus, reținem faptul că societatea nu a prezentat în susținerea contestației alte documente decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală, astfel că aceasta nu poate să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea achiziției serviciilor în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care

în temeiul art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea acestuia, cheltuielile cu serviciile prestate de către S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. nu sunt deductibile.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că facturile emise de acești doi furnizori nu au specificat denumirea serviciului prestat, unitatea de măsură, cantitatea sau prețul unitar.

Se reține că jurisprudența recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf). La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Deoarece speța privește deductibilitatea cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și de

dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Se reține faptul că stabilirea de către organele de inspecție fiscală că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal a avut la bază faptul că acestea nu au un scop economic, că petenta nu a făcut dovada necesității efectuării acestora și a prestării lor efective.

Având în vedere prevederile art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, precum și ale art.65 alin.(1) din același act normativ care prevăd: *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor revine contribuabilului.

Întrucât petenta nu a putut să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și, astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea serviciilor în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozitul pe profit în sumă de **S lei**, aferent cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de S lei, facturate de S.C. X S.R.L., și că aceasta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.R.L., în sumă de **S lei**, respectiv de S.C. X S.R.L., în sumă de **S lei**, astfel că, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X** pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent achizițiilor de carcasă bovină, piei bovine și organe efectuate de la mai multe societăți, în sumă de S lei și dacă are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă acestora, în condițiile în care facturile de achiziții nu conțin elementele obligatorii, în sensul că nu au fost întocmite în conformitate cu legislația în vigoare, iar la data efectuării unora dintre achiziții, o parte dintre furnizori nu erau plătitori de TVA.

În fapt, în perioada 01.01.2010-31.12.2013, petenta efectuează achiziții de carcasă bovină, piei bovine și organe, în sumă totală de S lei, deducând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, de la următorii furnizori:

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-PFA X, în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-PFA X, în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

De asemenea, societatea, în perioada 01.06.2010-30.06.2014, petenta deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de carcasă bovină, piei bovine și organe efectuate de la S.C. X S.R.L. și în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor efectuate de la S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege și că la data efectuării unora dintre achiziții, furnizorii de mai jos nu erau plătitori de TVA, astfel:

-S.C. X S.R.L., factura nr.X, în valoare totală de S lei, cu TVA în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., factura nr.X, în valoare totală de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, factura nr.X, în valoare totală de S lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei;

-S.C. X S.R.L., factura nr.X, în valoare totală de S lei, cu TVA în sumă de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu mărfurile în sumă totală de S lei, petenta datorând un impozit pe profit în sumă de S lei aferent acestora și că societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În drept, până la data de 31.12.2013, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Din aceste prevederi legale rezultă că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile **art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;**

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform **art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile **art. 155** sau documentele prevăzute la **art. 155¹** alin. (1);”**

Pct. 46. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, prevede că:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 145](#) alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 145](#) alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din legea fiscală.

Referitor la informațiile pe care trebuie să le conțină o factură, menționăm prevederile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal;

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

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și

denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#) ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125^{^1}](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din [Directiva 112](#) sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune."

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-facturile de achiziții de la furnizorii sus menționați nu conțin elementele obligatorii pentru a fi considerate documente justificative, respectiv adresa beneficiarului este eronată;

-petenta a efectuat achiziții de la S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. în perioade în care acestea nu erau înregistrate în scopuri de TVA.

Astfel, din consultarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, de pe site ANAF, rezultă următoarele:

-S.C. X S.R.L. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 12.10.2011 și i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2014;

-S.C. X S.R.L. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 14.11.2012 și i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2013;

-S.C. X S.R.L. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 08.03.2011 și i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2011, a fost reînregistrată în scopuri de TVA la data de 13.01.2012, fiind anulată înregistrarea în scopuri de TVA la data de 14.06.2012.

Se mai reține faptul că urmare a verificării efectuate la **S.C. X**, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, finalizată prin încheierea Procesului verbal nr. X, inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava 1 au constatat o serie de informații relevante din punct de vedere al comportamentului fiscal inadecvat ai societății, constând în:

-facturile sunt completate cu instrumente de scris diferite: data facturii, cantitatea, prețul și valoarea cu o culoare și un scris, celelalte informații de pe imprimatul de factură, cu alt scris și culoare de pix, ceea ce conduce la concluzia că acestea au fost completate în momente diferite, de persoane diferite;

-toți furnizorii **S.C. X** au comportament de firme „fantomă”, nu funcționează la sediul social, nu depun declarații la organele fiscale, nu dau curs solicitărilor de a prezenta la control evidența contabilă;

-toate circuitele comerciale în amonte de **S.C. X** sunt fictive și fără conținut economic, așa cum sunt relatate în procesul verbal;

-toate societățile comerciale din amonte au fost înființate pentru a „furniza” taxa pe valoarea adăugată deductibilă ultimei verigi, precum și surse de diminuare a profitului impozabil prin „ajustarea” costurilor de achiziție în favoarea **S.C. X**;

-în realitate, animalele erau achiziționate de la persoane fizice din târgurile de animale cu bani ce proveneau de la **S.C. X**, erau transportate cu mijloace de transport ale acestei societăți, iar facturile și documentele de aprovizionare erau completate la ordinul și cu informațiile impuse de reprezentanți ai acesteia;

-s-au identificat circuite scriptice artificial dezvoltate de tranzacționare succesivă a animalelor vii destinate valorificării pe piața internă, prin creșterea nejustificată a TVA deductibilă aferentă ultimei verigi din lanțul comercial, în speță **S.C. X**.

Inspectorii antifraudă, au constatat faptul că în circuitele comerciale fictive create în anul 2013 au fost angrenate un număr total de 29 societăți comerciale (S.C. X S.R.L; PFA X; Î.I.. X; S.C. X S.R.L.; PFA X; PFA X, PFA X; S.C. X S.R.L.; PFA X; S.C. X S.R.L; PFA X; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; PFA X; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. XS.R.L; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. XS.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X A S.R.L.; S.C. X S.R.L.; S.C. X S.R.L), care au fost utilizate succesiv, în sensul că au fost abandonate societățile comerciale care au făcut obiectul unor verificări

financiare și fiscale, respectiv PFA X, PFA X, S.C. X S.R.L., și au fost înființate altele care „prestează” aceeași activitate, PFA X, PFA X, Î.I. X.

Având în vedere aceste aspecte, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de **S lei**, aferent achizițiilor de carcasă bovină, piei bovine și organe efectuate de la mai multe societăți, în sumă de S lei și că societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă acestora, astfel că în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X** pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care pentru aceste sume societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X**, au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2013 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2010-30.06.2014, aceste sume fiind contestate în totalitate de petentă.

Deși societatea contestă impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea pe fond a propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, cu o bază impozabilă în sumă de S lei, nedecarată de societate prin declarația 101 privind impozitul pe profit (Slei total profit impozabil -S lei total cheltuieli nedeductibile fiscal = Slei, față de S lei profitul contabil aferent perioadei ianuarie - decembrie 2012, conform balanței de verificare) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, taxă pe valoarea adăugată constatată de organele de inspecție fiscală în evidența contabilă a societății față de fișa fiscală.

Singura motivație adusă de societate în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei este aceea că baza impozabilă aferentă, în sumă de S lei, nu se regăsește în componența sumei totale din Anexa

nr.2 la raportul de inspecție fiscală și nici la Capitolul III-”Constatări fiscale” din raport.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. 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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 -Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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 prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.1781/59/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta neaducând argumente și neinvocând temeuri de drept în susținerea pe fond a propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent unei baze impozabile în sumă de S lei, nedeclarată de societate prin declarația 101 privind impozitul pe profit (S lei total profit impozabil -S lei total cheltuieli nedeductibile fiscal = S lei, față de S lei profitul contabil aferent perioadei ianuarie - decembrie 2012, conform balanței de verificare) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, taxă pe valoarea adăugată constatată de organele de inspecție fiscală în evidența contabilă a societății față de fișa fiscală.

Singura motivație adusă de societate în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei este aceea că baza impozabilă aferentă, în sumă de S lei, nu se regăsește în componența sumei totale din Anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală și nici la Capitolul III-”Constatări fiscale” din raport.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X se reține faptul că la pag 6, organele de inspecție fiscală au înscris:

"Anul 2012

Pentru perioada ianuarie-decembrie 2012, conform balanței de verificare, societatea a înregistrat profit contabil (sold cont 121) în sumă de S lei (diferență profit impozabil S lei)=S lei impozit pe profit nedecarat."

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat în raportul de inspecție fiscală diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. X** pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

4.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează dobânzile/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care la pct.1-3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorate debitele reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X**, au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.04.2011-25.03.2015, dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și a penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.02.2011-25.03.2015.

În drept, art.119 alin.(1), art.120, art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

“Art. 120-(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de S lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, iar întrucât în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, așa cum s-a reținut la pct.1-3 din prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, precum și datorită faptului că prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de S lei, reprezentând: dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **S.C. X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către

Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxă pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU SOLUȚIONARE
CONTESTAȚII 1,

ÎNTOCMIT,