



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Tel : +0256499334

Fax : +0256499332

e-mail : info.adm @dgfptm.ro

## **DECIZIA NR.6355/498/29.12.2016**

privind soluționarea contestației formulate de **SC xx SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.xx/16.08.2016

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală prin adresa nr.x/10.08.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/16.08.2016, asupra contestației formulate de SC x SRL, CUI x, cu sediul în localitatea x, nr.x, cod poștal x, jud. x, înregistrată la Registrul Comerțului Caraș-Severin sub nr.x/2012 și cu domiciliul procedural ales în x, str. x, nr.x, jud. x.

SC x SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/24.06.2016 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.06.2016, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

De asemenea, societatea contestă și cheltuielile nedeductibile în sumă de **x lei** cu care s-a diminuat pierderea fiscală în anul 2015 potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/24.06.2016 a fost comunicată societății la data de **05.07.2016**, potrivit confirmării de primire poștale aflată în copie la dosarul cauzei și data expedierii contestației, respectiv **05.08.2016**, potrivit ștampilei aplicată de Oficiul Poștal pe plicul de expediere a contestației

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a

Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. x/24.06.2016 prin care s-a modificat baza de impunere în ceea ce privește profitul total și taxa pe valoare adăugată, lucru care a generat obligații fiscale suplimentare la bugetul general consolidat în cuantum de x lei impozit pe profit suplimentar și 3.016.300 lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pe care o consideră ca fiind întocmită eronată, fiind în totală contradicție cu Raportul de inspecție fiscală anexat obligatoriu și lipsită de un temei legal.

În fapt, în urma unui control de fond desfășurat în perioada 28.04.2016-10.06.2016 și care viza perioada 12.03.2012 până la 31.12.2015, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016. În urma acestui control a fost constatată o bază impozabilă stabilită suplimentar în cuantum de x lei care a generat un impozit suplimentar pe profit în cuantum de x lei și o taxă pe valoarea adăugată în cuantum de x lei, în total impozite și taxe datorate suplimentar bugetului în sumă de x lei.

Contestatoarea arată că aceste sume cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nu se regăsesc și în Decizia de impunere x. Mai exact, în Raportul fiscal se reține că baza de impozitare se mărește cu x lei iar impozitul pe profit aferent acestei baze de impozitare este de x lei, în ceea ce privește TVA - ul se definesc creșterile bazei de impozitare până la cuantumul de x lei și rezultă un TVA în cuantum de x lei, în schimb în Decizia de impunere x rezultă de plată către bugetul general consolidat impozit pe profit de x lei (aici corespunde cu Raportul fiscal) și TVA suplimentar în cuantum de x lei. Suma este enormă și nu reiese nici din Raportul de inspecție fiscală nr.109, nici din "Motivele de fapt" descrise la pct. 2.1.2 al Deciziei de impunere.

Concluzionând, contestatoarea solicită recalcularea sumelor înscrise în Decizia de impunere nr.133, aceste sume fiind obligatorii la plată conform prevederilor Codului de procedură fiscală, și corelarea acestor calcule cu situația de fapt reținută în Raportul de inspecție fiscală, așa cum au fost constatate de fapt. Raportul de inspecție fiscală prevăzut de art.145 din Legea 207/2015 stă la baza întocmirii Deciziei prevăzute la art.146 din Legea 207/2015 deci cele două acte trebuiesc corelate.

În ceea ce privește fondul problemei, contestatoarea arată următoarele:

În conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

(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<sup>1</sup> 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 persoană 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.

Conform definiției pentru factura din Dicționar Economic și Financiar:

- Document care certifică o vânzare/cumpărare de mărfuri sau prestarea unui serviciu.

- Act justificativ întocmit de către compartimentul comercial al agentului economic în care se consemnează cu exactitate cantitatea, calitatea și felul mărfurilor, prețul unitar, valoarea totală etc, și care stă la baza operațiunilor de vânzare - cumpărare sau servește ca document de informare fiscală, vamală, etc.

- Document emis de vânzător cumpărătorului, prin care se face dovada proprietății bunului cumpărat și a prețului plătit.

- Factura se emite pe formulare tip, înregistrate la organele financiare.

- În situația cumpărăturilor de mică valoare, regula generală este că nu se emite factura, ci numai un bon.

În contabilitatea proprie factura fiscală emisă de furnizorul de bunuri și servicii constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile efectuate. În temeiul prevederilor art.64 din Codul de procedură fiscal: "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."

Contestatoarea consideră că, la momentul stabilirii situației de fapt s-au dat interpretări unilaterale unor texte de lege care trebuiau interpretate în coroborare cu alte texte de lege.

În anul fiscal 2013

Din Raportul de inspecție fiscală pag.5: "societatea a înregistrat cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei din facturile primite de la SC x SRL, în condițiile în care aceasta societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative."

Contestatoarea consideră că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, aceasta conține toate elementele prevăzute de lege și nu datorează impozit suplimentar.

La pct 1.1.3 din Raportul de inspecție fiscală pag.5: "au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb în suma de x lei, în baza facturilor primite de la SC x SRL. Facturile nu conțin toate datele privind expediția neputând dobândi astfel calitatea de document justificativ. Nu au fost prezentate documente care să justifice, necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate."

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, aceasta conține toate elementele prevăzute de lege și nu datorează impozit suplimentar.

La pct 1.1.4. din Raportul de inspecție fiscală pag.6: "în baza facturilor primite de la SC x SRL, au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb în suma de x lei. Reprezentantul societății verificate nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate".

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, ea conține toate elementele prevăzute de lege. Mai mult decât atât, când obiectul de activitate este

exploatare forestiere e normal ca pentru derularea activității să fie necesare piese de schimb pentru utilajele exploatare, și consideră că s-a interpretat abuziv textul de lege enunțat. Prin urmare, nu datorează impozit suplimentar.

La pct.1.1.5. din Raportul de inspecție fiscală pag.6: "în baza facturilor nr.x9/08.11.2013 și nr.x/20.11.2013 primite de la SC x SRL, au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei. Analizând facturile sus menționate s-a constatat că acestea nu conțin toate datele privind expediția ceea ce denotă faptul că nu pot dobândi calitatea de document justificativ."

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, factura conține toate elementele prevăzute de lege. Inspectorii nu au indicat clar ce elemente prevăzute de lege lipsesc de pe factură, și consideră că nu datorează impozit suplimentar.

În anul fiscal 2014

La pct.1.1.1. din Raportul de inspecție fiscală pag.7: "Societatea a înregistrat în mod eronat cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei, în baza facturii primite de la furnizorul SC x SRL, factura ce nu conține toate datele privind expediția neîndeplinind astfel calitatea de document justificativ".

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, de asemenea factura conține toate elementele prevăzute de lege și prin urmare, nu datorează impozit suplimentar.

La pct.1.1.2. din Raportul de inspecție fiscală pag.7: "societatea înregistrează atât cheltuieli privind combustibilii cât și cheltuieli privind piese de schimb în sumă totală de x lei, potrivit facturilor primite de la SC xSRL. S-a constatat faptul că acestea au valoare sub x lei, au fost decontate în numerar și nu conțin toate datele privind expediția neîndeplinind calitatea de document justificativ."

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, factura conține toate elementele prevăzute de lege, nu există alte elemente decât cele prevăzute de art.155 alin.19) Cod fiscal aplicabil, și prin urmare, nu datorează impozit suplimentar.

La pct. 1.1.3.din Raportul de inspecție fiscală pag.7: "s-au înregistrat cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei de la SC xSA. Societatea nu deține avize de expediere ori alte documente care sunt obligatorii pentru transport de combustibili."

Contestatoarea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Factura conține toate elementele prevăzute de lege și nu datorează impozit suplimentar.

La pct.1.1.4. din Raportul de inspecție fiscală pag.8: "Societatea a înregistrat cheltuieli privind materialele nestocate în sumă de xlei, în baza facturilor primite de la SC x SRL. Sunt considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Materialele au fost achiziționate pentru buna desfășurare a activității de baza și nu datorează impozit suplimentar.

La pct. 1.1.5 din Raportul de inspecție fiscală pag.8: "au fost înregistrate fără documente cheltuieli cu piese de schimb în sumă de x lei. În evidența contabilă sunt consemnate că achiziții de la SC x SRL. Reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să susțină realitatea și legalitatea lor."

Contestatoarea arată că, deși avea obligația să reconstituie documentele pierdute sau distruse, aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal. Astfel, datorează impozit suplimentar de x lei.

La pct. 1.1.6. din Raportul de inspecție fiscală pag.8: "fără a fi prezentate documente justificative au fost înregistrate în luna iulie 2014 cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei, care potrivit evidenței contabile ar reprezenta cumpărări de la SC x SRL, nefiind prezentate documente care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum, au fost considerate nedeductibile fiscal."

Contestatoarea arată că deși avea obligația să reconstituie documentele pierdute sau distruse consideră aceste cheltuieli nedeductibile fiscal și datorează impozit suplimentar de x lei.

La pct. 1.1.7. din Raportul de inspecție fiscală pag.9: "s-a constatat înregistrarea de cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei reprezentând contravaloarea a 400 litri ulei, potrivit facturii nr.x/11.08.2014 emisă de SC x SRL. Aceasta societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Factura conține toate elementele prevăzute de lege și nu datorează impozit suplimentar.

La pct. 1.1.8. din Raportul de inspecție fiscală pag.9: "cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei, înregistrate potrivit facturii primite de la SC x SRL, reprezentând contravaloarea a 4 bucucăți anvelope. Nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Factura conține toate elementele prevăzute de lege și nu datorează impozit suplimentar.

La pct.1.1.9. din Raportul de inspecție fiscală pag.9: "în decembrie potrivit facturii nr.x/31.12.2014 primită de la SC x SRL, reprezentând contravaloare băuturi răcoritoare, în sumă de x lei. Suma de x lei a fost considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit."

Contestatoarea arată că a înregistrat în anul 2014 profit și avea dreptul la cheltuieli de protocol, întrucât nu a înregistrat corect cheltuielile și consideră suma de x lei nedeductibilă fiscal, calculând un impozit suplimentar de x lei.

În anul fiscal 2015

La pct. 1.1.1. din Raportul de inspecție fiscală pag.10: "în concluzie din totalul cheltuielilor privind combustibilii înregistrate în anul 2015 în sumă de x lei, sunt considerate nedeductibile fiscal cheltuielile de x lei." Inspectorii fiscali nu au dreptul să plafoneze cheltuielile pentru activitatea de baza a unei societăți comerciale. Cheltuielile sunt legale și nu datorează impozit suplimentar.

La pct. 1.1.2. din Raportul de inspecție fiscală pag.10: "Societatea are înregistrate cheltuieli privind despăgubiri, amenzi și penalități în sumă de x lei ce nu au fost luate în considerație la stabilirea pierderii fiscale declarate prin declarația 101 depusă pentru anul 2015."

Contestatoarea arată că a înregistrat în anul 2015 pierdere fiscală în sumă de x lei și suma de x lei reprezentind cheltuieli nedeductibile a fost consemnată în bilanțul contabil pentru anul 2015. Pentru recalcularea impozitului trebuiau avute în vedere cheltuielile nedeductibile, despăgubiri, amenzi și penalități în sumă de x lei, ceea ce diminuea pierderea fiscală la x lei și nu datorează impozit suplimentar.

Taxa pe valoarea adăugată.

La pct. 1.2.1 din Raportul de inspecție fiscală pag.13: "societatea verificată a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL. Societatea nu a prezentat documente justificative".

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct.1.2.2. din Raportul de inspecție fiscală pag.13: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Aceasta societate a fost declarata inactivă."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.3. din Raportul de inspecție fiscală pag.14: "societatea verificată a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL. Societatea nu a prezentat documente justificative".

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.4. din Raportul de inspecție fiscală pag.15: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Aceasta societate a fost declarata inactivă."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.5. din Raportul de inspecție fiscală pag.16: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Nu au fost prezentate documente justificative."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct.1.2.6. din Raportul de inspecție fiscală pag.16: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Nu au fost prezentate documente justificative."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.7. din Raportul de inspecție fiscală pag.16: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Acest aspect trebuia imputat emitentului și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.8. din Raportul de inspecție fiscală pag.17: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Societatea este neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2013."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.9. din Raportul de inspecție fiscală pag.17: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SRL, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.10. din Raportul de inspecție fiscală pag.17: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SA, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct.1.2.11. din Raportul de inspecție fiscală pag.18: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SA, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.12. din Raportul de inspecție fiscală pag.19: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL. Societatea a fost declarata inactivă pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.13. din Raportul de inspecție fiscală pag.19: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală



emisă de SC x SA, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.14. din Raportul de inspecție fiscală pag.19: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct.1.2.15. din Raportul de inspecție fiscală pag.20: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.16. din Raportul de inspecție fiscală pag.20: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturilor primite de la SC x SRL, pentru care nu deține facturi."

Contestatoarea arată că nu a putut să prezinte facturile primite de la SC x SRL și astfel suma de x lei este nedeductibilă.

La pct. 1.2.17. din Raportul de inspecție fiscală pag.20: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.18. din Raportul de inspecție fiscală pag.21: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SA, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.19. din Raportul de inspecție fiscală pag.21: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.20. din Raportul de inspecție fiscală pag.22: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.21. din Raportul de inspecție fiscală pag.22: "Nu se acordă dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, înregistrată în evidenta contabilă în baza facturii nr.x/25.07.2014 ca fiind emisă de x, factura ce nu a fost prezentată."

Contestatoarea menționează că nu poate prezenta factura nr.x/25.07.2014 și suma de x lei este nedeductibilă.

La pct. 1.2.22. din Raportului de inspecție fiscală pag.22: "societatea a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei în baza facturii nr.x/11.08.2014 emisă de SC x SRL, societate care prin neîndeplinirea obligațiilor declarative a fost declarată inactivă."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.23. din Raportul de inspecție fiscală pag.23: "S-a constatat deducere pentru TVA de x lei potrivit facturii emisă de SC x SRL reprezentind contravaloare anvelope în condițiile în care societatea emitentă are ca obiect de activitate comerțul cu textile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Nu există temei legal pentru majorarea bazei de impozitare și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.24. din Raportul de inspecție fiscală pag.23: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.25. din Raportul de inspecție fiscală pag.23: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SA, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.26. din Raportul de inspecție fiscală pag.24: "S-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din facturi fiscale emise de SC x SRL, pentru care societatea nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Societatea arată că factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile și nu datorează TVA suplimentar.

La pct. 1.2.2. din Raportul de inspecție fiscală pag.24: "S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei în baza facturii nr.x/31.12.2014 emisă de SC x SRL, reprezentind contravaloare băuturi racoritoare, înregistrate eronat pe cheltuieli privind mărfurile în condițiile în care societatea nu a înregistrat concomitent venituri din vânzări de mărfuri."

Contestatoarea consideră suma de x lei nedeductibilă.

La pct. 1.2.28. din Raportul de inspecție fiscală pag.26: "În anul 2015, pe baza celor relatate la capitolul privind impozitul pe profit au fost stabilite

cheltuieli privind combustibilii nedeductibile fiscal în sumă de x lei pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei ( $x \times 24\%$ ) pe baza bonurilor fiscale emise de diferite stații PECO fără a fi prezentate documente care să justifice participarea la realizarea de operațiuni taxabile."

Contestatoarea consideră că inspectorii fiscali nu au dreptul să plafoneze cheltuielile pentru activitatea de baza a unei societăți comerciale și nu datorează TVA suplimentar.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au reținut că nu sunt deductibile cheltuielile reprezentând materialele de construcții folosite la construirea unor barăci în pădure deoarece nu au fost prezentate autorizație de construcție pag. 29, paragraful 3 din Raport.

SC x SRL susține că prevederile Legii 50/1991 impun și reglementează eliberarea autorizațiilor de construcție doar în intravilanul localităților și în raza teritorială administrată de Consiliul Județean, însă a construit aceste barăci în fondul forestier, fond supus unor reglementări speciale, fond administrat de o altă entitate decât Consiliul Județean, fond supus reglementărilor Codului Silvic, cod care nu prevăd reglementări în ceea ce privește emiterea de autorizații de construcție.

Concluzionând asupra celor mai sus, contestatoarea solicită în baza dispozițiilor art.279 din Legea 207/2015 admiterea contestației, și anularea parțială a Deciziei de impunere nr. x/24.06.2016 și reanalizând situația de fapt să se constate că datorează suplimentar bugetului general consolidat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și TVA suplimentar în sumă de x lei așa cum reiese din Raportul de Expertiză Contabilă extrajudiciară pe care-l anexează, potrivit prevederilor art.276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală.

**II.** Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.06.2016 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.x/24.06.2016.

Impozit pe profit.

Perioada verificată este 12.03.2012-31.12.2015.

Din verificarea prin sondaj a modului de înregistrare și preluare în balanțele de verificare a documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății s-au constatat următoarele aspecte:

În anul fiscal 2012:

1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor.

Urmare verificărilor efectuate prin sondaj asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate nu au fost semnalate deficiente.

2. Cu privire la înregistrarea contabilă și impozitarea veniturilor.

În perioada verificată societatea înregistrează venituri din activitatea de baza respectiv exploatare forestieră, precum și din prestări servicii legate de

aceasta. Nu s-au constatat deficiente privind modul de înregistrare și declarare a veniturilor.

Concluzionând, la finele anului 2012 rezultă următoarea situație:

Profitul impozabil în sumă de x lei declarat de către societate în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr.x2013 din 07.02.2013 a fost corect stabilit (compus din profitul contabil de x lei și cheltuieli nedeductibile fiscal de x lei reprezentând cheltuielile privind impozitul pe profit).

Societatea a constituit, declarat și virat impozitul aferent în sumă de 2.509 lei, respectând prevederile legale aplicabile în anul 2012.

În anul fiscal 2013:

1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor.

Urmare a analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma controlului au fost semnalate următoarele deficiente:

1) În intervalul februarie - iunie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli privind combustibili și cheltuieli privind piese de schimb în baza facturilor primite de la SC x SRL, prezentate detaliat în anexa 1 (cu numere de la 223 la 230, respectiv de la 259 la 270).

Potrivit informațiilor din INFO PC societatea furnizoare are ca obiect de activitate comerț cu amănuntul al îmbrăcăminte, în magazine specializate; pentru anul 2013 aceasta nu a depus bilanț, fiind radiată la data de 25.09.2013.

Analizând facturile în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că în intervalele 01.02.2013 - 27.02.2013, 04.04.2013 - 10.06.2013 furnizorul a emis facturi exclusiv către societatea verificată, toate având valoarea sub 5.000 lei și fiind decontate în numerar.

Reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte având în vedere faptul ca delegatul privind expediția aparține firmei furnizoare, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli. De reținut faptul că facturile nu conțin toate datele privind expediția (nu este înscris numărul mijlocului de transport).

Ținând cont de constatările menționate, organele de inspecție fiscală consideră că facturile prezentate în anexa nr.1 și înregistrate în contabilitatea SC x SRL, nu conțin elemente de natura a dobândi calitatea de document justificativ. Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, aplicabile în perioada verificată, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

Prin faptul că a înregistrat în contabilitate cheltuieli fără a avea la baza un document justificativ, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ale pct.44 din H.G nr.44/2004.

Având în vedere cele menționate, cheltuiala înregistrată în baza facturilor emise de SC x SRL în sumă de x lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

2) Societatea a înregistrat cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturile primite de la SC x SRL identificată prin CUI x, în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF începând cu 27.03.2012 această societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2013, organele de inspecție fiscală au reanalizat achiziția efectuată.

În ceea ce privește decontarea facturilor înregistrate s-a constatat faptul că societatea a înregistrat în data de 16.03.2013 plata parțială în sumă de 5.000 lei prin casă fără a dispune de document justificativ. Factura primită în septembrie 2013, a fost decontată tot prin caserie fără a dispune de documente (în transe, la data de 15.09.2013, 18.09.2013, 23.09.2013). Reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comandă/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli. De reținut faptul că pe facturi nu este înscris numărul mijlocului de transport.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, suma de 17.336 lei a fost considerată nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

3) Au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb, în lunile septembrie - octombrie 2013, în sumă de x lei (anexa nr.1), în baza facturilor primite de la SC x SRL București.

Potrivit informațiilor din INFO PC societatea furnizoare are ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul al îmbrăcăminte și încălțăminte; pentru anul 2013 deși a depus bilanț societatea nu a declarat venituri. Urmare analizei neconcordanțelor între achizițiile efectuate pe teritoriul național, declarate de societatea verificată în paralel cu declararea livrărilor de către parteneri, s-a constatat că emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

În ceea ce privește decontarea facturilor înregistrate aceasta s-a operat în evidența contabilă prin casă, a câte 5.000 lei fără documente justificative (08.09.2013, 11.09.2013, 15.09.2013, 16.09.2013, 28.09.2013, 30.09.2013, 01.10.2013, 05.10.2013, 06.10.2013, 08.10.2013).

Facturile nu conțin toate datele privind expediția neputând dobândi astfel calitatea de document justificativ. Pe unele din facturile puse la dispoziție apar ca mijloace de transport autoturisme care au fost radiate (x 04 x, x01 LTS) ori

care nu există în baza de date (x 04 VIO); unele facturi nu au completat mijlocul de autoturismului ce a efectuat transportul.

Nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, aplicabile în perioada verificată, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din H.G. nr.44/2004, cheltuielile înregistrate în baza facturilor primite de la SC x SRL în sumă de 59.836 lei sunt considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

4) În intervalul octombrie - decembrie 2013, în baza facturilor primite de la SC x SRL x (numerotate de la nr.1359 la 1371) au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb în sumă totală de x lei (anexa nr.1).

Potrivit informațiilor din INFO PC societatea furnizoare are ca obiect de activitate recuperarea materialelor reciclabile sortate; pentru anul 2013 deși a depus bilanț societatea nu a declarat venituri.

Reprezentantul societății verificate nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte având în vedere faptul că delegatul privind expediția aparține firmei furnizoare, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli. De reținut faptul că toate facturile au valoare sub 5.000 lei și au fost decontate în numerar.

În urma analizei neconcordanțelor între achizițiile declarate de societatea verificată în paralel cu declararea livrărilor de către partenerul sus menționat, s-a constatat că acesta din urma nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

În baza prevederilor pct.(2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004, cheltuielile înregistrate în sumă de x lei au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

5) În baza facturilor nr.x/08.11.2013 și nr.x/20.11.2013 primite de la SC x SRL x au fost înregistrate cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei (anexa nr.1).

Potrivit informațiilor din INFO PC societatea furnizoare are ca obiect de activitate comerț cu amănuntul al îmbracamintei, în magazine specializate; ultimul bilanț contabil depus a fost pentru anul 2011.

Analizând facturile sus menționate s-a constatat că acestea nu conțin toate datele privind expediția ceea ce denotă faptul că nu pot dobândi calitatea de document justificativ. De reținut că deși are ca obiect de activitate comerțul cu îmbracaminte facturile prezentate indică faptul că ar fi fost livrate, respectiv achiziționate de societatea verificată anvelope TAF, anvelope KAMA, acumulatori, antigel, uleiuri. Mijloacele de transport înscrise pe facturi nu aparțin societății verificate și nu au fost prezentate contracte sau alte documente care să justifice prestările de servicii de transport și participarea la realizarea de operațiuni taxabile.

Valoarea facturilor este peste 5.000 lei, iar ca documente de plată la ambele facturi se regăsește câte o chitanță pentru suma de 5.000 lei. Deși pe facturi se face mențiunea că diferența se achită cu bilet la ordin, în evidența contabilă a societății decontarea s-a înregistrat prin casă, în tranșe a câte 5.000 lei fără documente justificative (în data de 03.12.2013, 05.12.2013, 07.12.2013, 08.12.2013, 10.12.2013, 11.12.2013).

Ca și în situațiile anterioare reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comandă/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Prin urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În baza celor relatate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din H.G. nr.44/2004, au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în sumă de x lei.

Concluzionând, pentru anul 2013 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de x lei.

2. Cu privire la înregistrarea contabilă și impozitarea veniturilor în perioada verificată societatea înregistrează venituri din activitatea de baza respectiv exploatare forestiera, precum și din prestări servicii legate de aceasta. Nu s-au constatat deficiențe în urma verificării efectuate prin sondaj asupra modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate.

Concluzionând, la finele anului 2013 rezultă următoarea situație:

Profitul impozabil în sumă de x lei declarat de către societate în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr.x din 23.02.2014 a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor înregistrate în sumă de x lei.

În urma recalculării a rezultat un profit impozabil în sumă de x lei cu un impozit aferent în sumă de x lei, cu x lei mai mare decât cel declarat (x lei - x lei).

În anul fiscal 2014.

1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor.

Urmare analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, au fost semnalate următoarele deficiente:

1) Societatea a înregistrat în mod eronat cheltuieli privind piese de schimb în sumă de x lei (anexa nr.1) în baza facturii primite de la furnizorul SC x SRL x, factura ce nu conține toate datele privind expediția neîndeplinind astfel calitatea de document justificativ.

Potrivit informațiilor din INFO PC societatea furnizoare are ca obiect de activitate intermediari în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun. Reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În baza celor relatate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004 au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în sumă de x lei.

2) În luna martie societatea înregistrează atât cheltuieli privind combustibilii cât și cheltuieli privind piese de schimb în sumă totală de x lei, potrivit facturilor primite de la SC x SRL x (numerotate de la 800 la 805, prezentate în anexa nr.1).

Analizând facturile în cauză s-a constatat faptul că acestea au valoare sub 5.000 lei, au fost decontate în numerar, și nu conțin toate datele privind expediția neîndeplinind calitatea de document justificativ. De asemenea, reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, aplicabil în perioada verificată, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.



În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004, suma de 23.420 lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

3) S-au înregistrat cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei care potrivit registrului jurnal reprezintă achiziții de la SC x SA București. La societate s-a regăsit o singura factura reprezentând achiziția din luna martie 2014. Analizând factura s-a constatat că aceasta reprezintă contravaloare a 1.640 litri motorina euro 5 care au fost transportați de către delegata x cu auto nr.x 70 x. Societatea nu deține avize de expediție ori alte documente care sunt obligatorii pentru transport de combustibili.

Ca și în situațiile anterioare nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar- contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările, pct.44 din H.G. nr.44/20074, cheltuielile înregistrate în sumă de 33.330 lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

4) Societatea a înregistrat cheltuieli privind materialele nestocate, cheltuieli privind piese de schimb-contate eronat, cheltuieli privind întreținerea și funcționarea, în sumă de x lei reprezentând contravaloare materiale de construcție, în baza facturilor primite de la SC x SRL x (anexa 2).

Având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli, și luând în considerare că facturile primite nu conțin toate datele privind expediția (respectiv mijlocul de transport) în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

Potrivit explicațiilor prezentate de reprezentantul legal materialele înregistrate au fost utilizate "pentru amenajare depozit, amenajare podețe și drumuri forestiere și întreținere utilaje". Nu au fost prezentate însă documente care să susțină cele relatate: autorizație de construcție, contracte, situații de lucrări, având în vedere că facturile prezentate conțin materiale de construcție și de amenajări interioare (BCA, polistiren, ciment, glet, adeziv, vopsele, s.a.).

În baza celor relatate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate în sumă de x lei.

5) În luna aprilie 2014 au fost înregistrate fără documente cheltuieli privind combustibilii și cheltuieli cu piese de schimb în sumă de x lei (anexa nr.1).

Deși, în evidența contabilă acestea sunt consemnate ca achiziții de la SC x SRL x RO x, reprezentantul societății nu a putut prezenta facturi sau alte documente care să susțină realitatea și legalitatea lor. Prin nota explicativă dată în fața organelor de inspecție, administratorul societății a precizat că atât facturile cât și documentele de plată au fost ridicate de organele de poliție însă nu a putut prezenta documente care să susțină cele declarate.

De asemenea nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din H.G. nr.44/2004, suma de x lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

6) Tot fără a fi prezentate documente justificative au fost înregistrate în luna iulie 2014 cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei, care potrivit evidenței contabile ar reprezenta cumpărări de la SC x SRL București.

În urma interogării din INFO PC al ANAF s-a constatat faptul ca emitentul are ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun. Nefiind prezentate documente care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli și în baza prevederilor legale menționate la pct.5) au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate în sumă de x lei.

7) S-a constatat înregistrarea de cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei reprezentând contravaloare a 400 litri ulei, potrivit facturii nr.x/11.08.2014 emisă de SC x SRL x CUI x în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF începând cu 13.09.2012 aceasta societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Reprezentantul societății nu a putut prezenta documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice

intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli. De reținut faptul că factura nu conține toate datele privind expediția.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de x lei a fost considerată nedeductibilă fiscal.

8) În luna august cheltuielile privind piese de schimb în sumă de x lei, înregistrate potrivit facturii primite de la SC x SRL x, reprezentând contravaloare a 4 bucăți anvelope. Ca și în situațiile anterioare nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, respectiv: note de comanda/contracte, note de recepție care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

Ca urmare, în baza prevederilor pct.2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul 3512/2008, dar și a art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni nu puteau fi înregistrate în contabilitate.

În conformitate cu art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și pct.44 din H.G. nr.44/2004, suma de 3.916 lei a fost considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

8) În decembrie potrivit facturii nr.x/31.12.2014 primită de la SC x SRL x, reprezentând contravaloare băuturi răcoritoare, au fost înregistrate cheltuieli privind mărfurile în sumă de x lei, în condițiile în care societatea nu dispune de magazine, nu desfășoară activitate de comerț și nu înregistrează venituri din vânzări de mărfuri. Suma de x lei a fost considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014.

Concluzionând, pentru anul 2014 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de x lei.

Nu s-au constatat deficiențe în urma verificării efectuate prin sondaj asupra modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate.

La finele anului 2014 rezultă următoarea situație:

Profitul impozabil în sumă de x lei declarat de către societate în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr.x din 13.02.2015 a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor înregistrate în sumă de x lei.

În urma recalculării a rezultat un profit impozabil în sumă de x lei cu un impozit aferent în sumă de x lei, cu x lei mai mare decât cel declarat (x lei - x lei). În toate situațiile prezentate anterior s-au avut în vedere prevederile art.19 din Legea 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12 din HG nr.44/2004.

De asemenea, trebuie menționat faptul că pe lângă cheltuielile privind combustibilii și piese de schimb înregistrate în relație cu furnizorii anterior menționați societatea a înregistrat și alte asemenea cheltuieli în baza facturilor

fiscale emise de SC x SRL x, SC x SRL x - punct lucru Resita, SC x SRL x, înregistrate și declarate de parteneri, și care au fost considerate deductibile fiscal.

În anul fiscal 2015:

1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor.

Urmare verificării prin sondaj asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma controlului au fost semnalate următoarele deficiente:

1. În condițiile în care societatea înregistrează venituri relativ mici din activitatea de baza (în suma de x lei) au fost înregistrate cheltuieli privind combustibili (în sumă de x lei) în baza bonurilor fiscale prezentate, emise de diverse stații PECO.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că nu este înregistrată în evidența contabilă achiziții de materii prime, producție în curs de execuție și nu sunt evidențiate în contabilitate la finele anului produse finite pe stoc.

În conformitate cu prevederile art.19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile care se iau în calcul la stabilirea impozitului pe profit sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Rezultă astfel, ca principiu de baza fiscal pentru recunoașterea cheltuielilor este trimiterea la actul normativ care reglementează din punct de vedere contabil acest aspect.

De asemenea potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în anul 2015, 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.

În baza celor relatate și a prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile. Astfel, s-a calculat ponderea cheltuielilor privind combustibilii înregistrate în anii 2013, 2014 în sumă de x lei (x + x) în totalul veniturilor realizate de societate în același interval x lei (x + 1x) obținându-se un procent de 18,91% reprezentând cheltuieli privind combustibilii în veniturile realizate.

Pondere calculată (18,91 %) a fost aplicată asupra veniturilor realizate de societate în anul 2015 (x lei) stabilind astfel limita cheltuielilor privind combustibilii deductibilă fiscal pentru anul 2015 în sumă totală de x lei (x x 18,91%).

În concluzie din totalul cheltuielilor privind combustibilii înregistrate în anul 2015 în sumă de x lei, sunt considerate nedeductibile fiscal cheltuielile de x lei (x lei - x lei).

2. Societatea are înregistrate cheltuieli privind despăgubiri, amenzi și penalități în sumă de x lei ce nu au fost luate în considerare la stabilirea pierderii fiscale declarate prin declarația 101 depusă pentru anul 2015.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2015 aceste cheltuieli nu sunt deductibile. Concluzionând, la finele anului 2015 rezultă următoarea situație:

Pierdere fiscală în suma de x lei declarată de către societate în baza Declarației rectificative 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr.x din 29.02.2016 a fost recalculată funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor stabilite x lei (x lei + x lei). A fost stabilită astfel pierdere fiscală pentru anul 2015 în sumă de x lei (x lei - x lei).

Având în vedere cele menționate, la sfârșitul controlului a rezultat diferența impozit profit în sumă de x lei. De asemenea, a fost diminuată pierdere fiscală înregistrată de societate în anul 2015 cu suma de x lei.

1. Taxa pe valoarea adăugată.

a) Decont nr.x-2013 din data de 25.04.2013.

Perioada verificată: 01.10.2012-31.03.2013.

1) Societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL x (prezentate detaliat în anexa 1) reprezentând contravaloare anvelope, baterii, ulei motor, ulei hidraulic.

Așa cum s-a precizat la capitolul privind impozitul pe profit societatea verificată nu a prezentat documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate. Mai mult emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată și a fost supus procedurii de lichidare cu dizolvare fiind radiat la data de 25.09.2013.

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat necesitatea achizițiilor înregistrate și participarea acestora la realizarea de operațiuni impozabile și în baza art.145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei (anexa nr.1) în baza facturilor primite de la SC x SRL x identificată prin CUI x, în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF începând cu 27.03.2012 aceasta societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, fiind totodată scoasă din registrul plătitorilor de TVA.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) alin.(1<sup>2</sup>) coroborat cu cele ale art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 aplicabilă în 2013, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

b) Decont nr.x-2013 din data de 25.07.2013.

Perioada verificată 01.04.2013-30.06.2013

Societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL x (prezentate detaliat în anexa 1)

reprezentând contravaloare anvelope, baterii, ulei motor, ulei hidraulic, cutie RABA.

Așa cum s-a precizat la capitolul privind impozitul pe profit, societatea verificată nu a prezentat documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate. Mai mult emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată și a fost supus procedurii de lichidare cu dizolvare fiind radiat la data de 25.09.2013.

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat necesitatea achizițiilor înregistrate și participarea acestora la realizarea de operațiuni impozabile și în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta nu are dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 11.016 lei.

c) Decont nr.x-2013 din data de 24.10.2013.

Perioada verificată 01.07.2013-30.09.2013

1) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei (anexa nr.1) în baza facturilor primite de la SC x SRL Reșita identificată prin CUI x, în condițiile în care, conform bazei de date a ANAF începând cu 27.03.2012 aceasta societate a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, fiind totodată scoasă din registrul plătitorilor de TVA.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2013, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei.

2) Societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL x(prezentate detaliat în anexa 1) reprezentând contravaloare anvelope, baterii, ulei motor, cutie RABA, cablu tracțiune, s.a .

Întrucât nu au fost prezentate documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, participarea acestora la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De reținut faptul că emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

d) Decont nr. x-2014 din data de 23.01.2014.

Perioada verificată 01.10.2013-31.12.2013

1) Societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de 1.904 lei potrivit facturilor emise de SC x SRL x(prezentate detaliat în anexa 1) reprezentând contravaloare anvelope, baterii, ulei motor, cutie RABA, cablu tracțiune, s.a .

Întrucât nu au fost prezentate documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, participarea acestora la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De reținut faptul că emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

2) Din facturi fiscale emise de SC x SRL Hunedoara reprezentând contravaloare anvelope, ulei motor, baterii, etc, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei (anexa 1). Emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

Având în vedere faptul că societatea nu a justificat necesitatea achizițiilor înregistrate și participarea acestora la realizarea de operațiuni impozabile și în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei.

3) Societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturilor emise de SC x SRL x (prezentate detaliat în anexa 1) reprezentând contravaloare anvelope, baterii, ulei motor, cutie RABA, cablu tracțiune, s.a.

Întrucât nu au fost prezentate documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, participarea acestora la realizarea de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de x lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De reținut faptul ca emitentul facturilor nu a înregistrat și declarat operațiunile înregistrate de societatea verificată.

e) Decont nr. x-2014 din data de 23.02.2014.

Perioada verificată 01.01.2014-31.01.2014

1) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei din factura fiscală emisă de SC x SRL reprezentând contravaloare ulei, pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, nu se acorda deducerea TVA pentru suma de x lei.

2) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei care potrivit evidenței contabile reprezintă achiziții de combustibili de la SC x SA fără a deține facturile înregistrate și pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la

realizarea de operațiuni taxabile, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

f) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 24.03.2014.

Perioada verificată 01.02.2014-28.02.2014

Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei care potrivit evidentei contabile reprezintă achiziții de combustibili de la SC x SA fără a deține facturile înregistrate și pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile (art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014 ).

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

g) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 24.04.2014.

Perioada verificată 01.03.2014-31.03.2014

1) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei (anexa1) în baza facturilor reprezentând contravaloare ulei motor, baterii, s.a., primite de la SC x SRL x, societate care a fost declarata inactivă pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a), respectiv art.11 din aceeași lege, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei.

2) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei care potrivit evidentei contabile reprezintă achiziții de combustibili de la SC x SA fără a deține facturile înregistrate și pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

3) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificata nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.



În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei.

h) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 19.05.2014.

Perioada verificată 01.04.2014-30.04.2014

1) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificata nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2) Societatea a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei, care potrivit evidentei contabile reprezintă achiziții de combustibili și piese de schimb de la SC x SRL x pentru care nu deține facturi. Deși, reprezentantul legal al societății a explicat absenta acestora ca fiind preluate de către organe de cercetare penală nu a adus argumente care să susțină cele relatate (proces verbal de ridicare de înscrisuri, după caz).

În conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) coroborat cu cele ale art.145 alin(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

i) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 18.06.2014.

Perioada verificată 01.05.2014-31.05.2014.

1) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificata nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

j) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 23.07.2014.

Perioada verificată 01.06.2014-30.06.2014

1) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei care potrivit evidentei contabile reprezintă achiziții de combustibili de la SC x SA fără a deține facturile înregistrate și pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificată nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

Fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei

k) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 23.08.2014.

Perioada verificată 01.07.2014-31.07.2014.

1) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificată nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2) În baza aceluiași argumente și prevederi legale nu se acordă dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr.x/25.07.2014 ca fiind emisă de x, factură ce nu a fost prezentată.

l) Decont nr.INTERNET x-2014 din data de 25.09.2014.

Perioada verificată 01.08.2014-31.08.2014.

1) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei în baza facturii nr.x/11.08.2014 emisă de SC x SRL București, societate care pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative a fost declarată inactivă începând cu data de 13.09.2013.

În conformitate cu prevederile art.11, art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 954 lei.

2) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi emise de SC x SRL x reprezentând contravaloare anvelope în condițiile în care societatea emitentă are ca obiect de activitate comerțul cu textile, confecții din blană, încălțăminte și articole din piele. Reprezentantul societății nu a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

Fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

3) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea

verificată nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

4) Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei care potrivit evidentei contabile reprezintă achiziții de combustibili de la SC x SA fără a deține facturile înregistrate și pentru care nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, cu documente justificative potrivit legii, utilizării acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

Fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 1x lei.

m) Decont nr.INTERNET -x-2015 din data de 22.05.2015.

Perioada verificată 01.09.2014-30.04.2015.

1) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei (anexa nr.1) din facturi fiscale primite de la SC x SRL x (centralizate în anexa nr.2), reprezentând contravaloare materiale de construcție pentru care societatea verificată nu a justificat cu documente legale, intrarea în gestiune și utilizarea la realizarea de operațiuni taxabile.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

2) S-a constatat deducerea eronată a TVA în sumă de x lei în baza facturii nr.x/31.12.2014 emisă de SC x SRL reprezentând contravaloare băuturi răcoritoare înregistrate eronat pe cheltuieli privind mărfurile în condițiile în care societatea nu a înregistrat concomitent venituri din vânzarea de mărfuri.

Fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

n) Decontul nr.INTERNET - x2016 din data de 22.01.2016.

Perioada verificată este 01.11.2015-31.12.2015.

În anul 2015, pe baza celor relatate la capitolul impozit pe profit au fost stabilite cheltuieli privind combustibilii nedeductibile fiscal în sumă de x lei pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei (x x 24%) pe baza bonurilor fiscale emise de diverse stații PECO fără a fi prezentate documente care să justifice participarea la realizarea de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul contestației, susținerile organelor de inspecție fiscală, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal impozitul pe profit în condițiile în care argumentele societății nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

**a) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de x lei aferente achizițiilor de bunuri de la următorii furnizori:

- SC x SRL, **inactiva din data de 27.03.2012**, contestatoarea înregistrând cheltuieli în suma de x lei în perioada 16.03.2013-23.09.2013.

- SC x SRL, **inactiva din data de 13.09.2012**, contestatoarea înregistrând cheltuieli în sumă de x lei în baza facturii nr.xx/11.08.2014.

Prin contestația formulată SC x SRL susține că factura este documentul justificativ în baza căruia s-a înregistrat cheltuielile.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„Art.11-(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”**

**”Art. 21 - (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**[...] r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.**

Totodată, prevederile art.3 din OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art.3 - (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Prin urmare, se retine că neexercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru achizițiile de bunuri ori servicii efectuate de la contribuabili declarați inactivi este expres prevăzută la art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.4760/2012, potrivit căruia: „**este de necontestat că facturile emise de o societate declarată contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența sa contabilă astfel de facturi nu-și poate valorifica dreptul de a deduce TVA înscrisă în ele iar cheltuielile aferente acelor facturi sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil**”;

Întrucât, societatea contestatoare a efectuat achiziții de la SC x SRL declarată inactivă în data de 27.03.2012 și publicată în registru în data de **29.03.2013** și SC x SRL inactiv din data de 13.09.2012 și publicată în registru în data de **03.10.2012**, ulterior datei înscrierii acestor contribuabili în Registrul contribuabililor inactivi, în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **21.312 lei**.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatoarei potrivit căreia factura constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile, deoarece simpla detinere a facturilor de achiziție nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor, câtă vreme conform prevederilor art. 3 din OPANAF nr. 575/2006, de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, **acestea neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal**.

Având în vedere cele mai sus prezentate și ținând cont de dispozițiile art. 13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală conform căreia: “(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*”, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de x lei.

#### **b) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei.**

**În fapt**, în perioada 2013-2014, SC x SRL a înregistrat cheltuieli deductibile cu piesele de schimb, combustibilii și materiale de construcții, în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- x lei reprezentând piese de schimb achiziționate, în perioada octombrie-decembrie 2013, în baza facturilor emise de SC x SRL;
- x lei reprezentând piese de schimb achiziționate, în perioada octombrie-decembrie 2013, în baza facturilor emise de SC x SRL;
- x lei reprezentând piese de schimb achiziționate, în baza facturilor nr. x/08.11.2013 și nr.x/20.11.2012, de la SC x SRL;
- x lei reprezentând piese de schimb achiziționate în baza facturii nr.x/14.01.2014 emisă de SC x SRL;

- x lei reprezentând atât achiziție de combustibili cât și piese de schimb în baza facturilor emise de SC x SRL;
- x lei reprezentând achiziție de combustibil de la SC x SA;
- x lei reprezentând materiale de construcții achiziționate în baza facturilor emise de SC x SRL;
- x lei reprezentând achiziție 4 bucăți anvelope în baza facturii emise de SC x SRL.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente care să justifice necesitatea și realitatea achizițiilor efectuate și a cheltuielilor înregistrate, note de recepție, comandă/contracte care să justifice intrarea în gestiune, respectiv bonuri de consum pentru înregistrarea pe cheltuieli.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește aceste cheltuieli societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, fapt pentru care au considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Art. 19 - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Norme metodologice

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

*„Art.21 - (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; „*

Totodată, prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată precizează:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

În cazul în speță se reține că, în perioada 03.2012-31.12.2014, SC xSRL a înregistrat cheltuieli cu piese de schimb, combustibil și materiale de construcții, fără a deține documente justificative din care să rezulte intrarea în gestiune și darea în consum a bunurilor achiziționate, pentru a demonstra folosirea acestora în desfășurarea activității și respectiv la participarea obținerii de venituri.

Totodată, în urma analizării de către organele de inspecție fiscală a facturilor de achiziție și a realității operațiunilor, au rezultat următoarele:

1. În ceea ce privește facturile în sumă de x lei reprezentând achiziții piese de schimb emise de SC x SRL x, s-a constatat că potrivit informațiilor din baza de date ANAF, acest furnizor are ca obiect de activitate recuperare a materialelor reciclabile sortate; pentru anul 2013 deși a depus bilanț aceasta nu declară venituri. În urma analizei neconcordanțelor între achizițiile declarate de contestatoare în paralel cu declararea livrărilor de către societatea furnizoare, s-a constatat că acesta nu a declarat operațiunile.

2. În ceea ce privește facturile nr.x/08.11.2013 și nr.x/20.11.2012, în sumă de x lei reprezentând piese de schimb emise de SC x SRL, s-a constatat că potrivit informațiilor din baza de date ANAF societatea furnizoare are ca obiect de activitate comerț cu amănuntul al îmbrăcăminte, în magazine specializate și ultimul bilanț depus a fost pentru anul 2011. Potrivit facturilor rezultă că, contestatoarea a achiziționat anvelope TAF, anvelope KAMA, acumulatori, antigel, uleiuri. Mijloacele de transport înscrise pe facturi nu aparțin contestatoarei și nu au fost prezentate contracte sau alte documente care să indice în sarcina cui se aflau prestările serviciilor de transport. Valoarea facturilor este de peste 5.000 lei, decontarea s-a făcut prin casă în tranșe a câte 5.000 lei fără documente justificative.

3. În ceea ce privește factura în sumă de x lei reprezentând piese de schimb achiziționate în baza facturii nr.x/14.01.2014 emisă de SC x SRL, s-a constatat că aceasta nu conține toate datele privind expediția. Potrivit

informațiilor din baza de date ANAF, societatea furnizoare are ca obiect de activitate intermediari în comerțul cu produse alimentare, băuturi și tutun.

4. În ceea ce privește facturile în sumă de x lei reprezentând atât achiziție de combustibili și piese de schimb emise de SC x SRL, s-a constatat că acestea nu conțin toate datele privind expediția, au valori sub 5.000 lei și au fost decontate prin casă.

5. În ceea ce privește achizițiile de combustibil de la SC x SA în sumă de x lei, s-a prezentat o singură factură reprezentând achiziția din luna martie 2014. În urma analizării facturii în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta reprezintă contravaloare a 1.640 litri motorină euro 5 care au fost transportați de delegata x cu autoturismul nr. x 70 x, fără a deține avize sau alte documente obligatorii pentru transportul de combustibil.

6. În ceea ce privește facturile în sumă de x lei reprezentând materiale de construcții emise de SC x SRL, s-a constatat că societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli privind materiale nestocate, cheltuieli privind piesele de schimb – contate eronat, cheltuieli privind întreținerea și funcționarea.

Potrivit explicațiilor date de reprezentantul legal al societății în legătură cu achiziția acestor materiale, acestea au fost utilizate „pentru amenajare depozit, amenajare podețe și drumuri forestiere și întreținere utilaje”, fără însă a prezenta documente care să susțină cele precizate, respectiv: autorizație de construcție, contracte, situații de lucrări, având în vedere că facturile prezentate organelor de inspecție fiscală conțin materiale de construcții de amenajări interioare (BCA, polistiren, ciment, glet, adeziv, vopsele, etc.).

7. În ceea ce privește factura în sumă de x lei reprezentând achiziția a 4 anvelope emisă de SC x SRL nu au fost prezentate documente care să justifice intrarea în gestiune sau înregistrarea pe cheltuieli - bonuri de consum.

8. În ceea ce privește facturile în sumă de x lei reprezentând piese de schimb emise de SC x SRL, s-a constatat că aceasta are ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul al îmbrăcăminte și încălțăminte; pentru anul 2013 deși a depus bilanț aceasta nu declară venituri. În urma analizei neconcordanțelor între achizițiile declarate de contestatoare în paralel cu declararea livrărilor de către societatea furnizoare, s-a constatat că acesta nu a declarat operațiunile. Mijloacele de transport înscrise pe facturi aparțin unor autoturisme radiate (spre exemplu: x 04 x, x 01 x) sau nu există în baza de date ANAF (spre exemplu x 04 x), iar unele facturi nu au completat mijlocul de transport.

Se reține că nici cu ocazia inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, **societatea nu a prezentat documente prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor achiziționate și a utilizării acestora pentru obținerea de venituri**, care să justifice cheltuielile în sumă de x lei.

Argumentul contestatoarei potrivit căreia factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-a înregistrat aceste cheltuieli, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, întrucât simpla înregistrare a contravalorii bunurilor achiziționate în categoria cheltuielilor deductibile fiscal nu este



suficientă pentru a justifica caracterul deductibil al acestor cheltuieli, contribuabilul trebuind să justifice cu documente intrarea în gestiune a bunurilor și necesitatea efectuării operațiunilor în raport cu veniturile obținute, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri .

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile în sumă de **x lei** sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Prin contestația formulată SC Cod & Dan Forest SRL contestă cheltuielile în sumă de x lei, solicitând anularea impozitului pe profit pentru suma de x lei.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. x/10.08.2016, organele de inspecție fiscală în urma analizei efectuate au propus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de x lei.

Urmare a celor prezentate la pct.III 1.a) și pct.III 1.b) în prezenta decizie de soluționare și având în vedere propunerea organelor de inspecție fiscală, precum și solicitarea contestatoarei, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit.**

### **III.2. Referitor la TVA contestata în suma de x lei**

**a. Referitor la suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar,** organul de soluționare a contestației reține următoarele:

**În fapt,** potrivit sintezei constatrilor organelor de inspectie fiscală înscrise la pagina 30 din Raportul de inspectie fiscală nr. x/24.06.2016, au fost stabilite următoarele obligații fiscale:

- Impozit pe profit în sumă de x lei;
- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În Decizia de impunere nr. x/24.06.2016, organele de inspecție fiscală au înscris la rândul 1 – TVA total suma de x lei, la rândul 2 – Obligație fiscală provizorie preluată din Decizia de impunere provizorie suma este zero, iar la rândul 3 – Obligații fiscale principale de regularizat (rd.1-rd.2) este înscrisă suma de x lei.

Prin contestația formulată, SC x SRL solicită recalcularea sumelor înscrise în Decizia de impunere nr.x, aceste sume fiind obligatorii la plată conform prevederilor Codului de procedură fiscală, și corelarea acestor calcule cu situația de fapt reținută în Raportul de inspecție fiscală, așa cum au fost constatate de fapt.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că urmare acestei erori materiale, organele de inspecție fiscală au majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată cu suma de x lei.

Față de acest aspect, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x/10.08.2016, organele de inspecție fiscală precizează că:

„această sumă a fost înscrisă printr-o eroare a programului informatic, neexistând o corelație între cele trei rânduri din tabel. Astfel, în condițiile în care la rd.1 TVA totală stabilită suplimentar este de x lei, la rd.2 obligație fiscală preluată din Decizia de impunere provizorie este zero lei, la rd.3 obligația care ar fi trebuit să fie calculată rd.1-rd.2 a apărut în mod eronat suma de x lei, fără a exista vreo explicație logică.

Organele de inspecție fiscală au sesizat eroarea strecurată și au corectat decizia de impunere, însă au omis comunicarea acesteia contribuabilului verificat.”

Astfel, prin adresa nr.x/12.10.2016, organele de inspecție fiscală comunică SC x SRL un exemplar din Decizia de impunere nr. x/24.06.2016, corectată, fiind confirmată de primire în data de 14.10.2016, așa cum rezultă din copia confirmării de primire, anexată la dosarul cauzei.

Față de cele mai sus menționate rezultă că organele de inspecție fiscală au răspuns problemei ridicată de contestatoare, de corelare a sumelor stabilite în sarcina sa prin decizia de impunere cu situația de fapt reținută din raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.268 alin.(1), alin.(2) și art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

*“Art.268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

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

*„Art.269 -(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

De asemenea art.276 din Codul de procedura fiscală, prevede:

*“(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 de susținerile partilor, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

În speta, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.”

Având în vedere că, până la soluționarea contestației organele de inspecție fiscală fiscale au procedat la corectarea deciziei de impunere în ceea ce privește suma de **x lei**, prin emiterea unei noi decizii de impunere în corelație cu constatările din raportul de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016 și comunicată societății în data de 19.10.2016, contestația formulată pentru această sumă apare ca rămasă **fără obiect**.

**b. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care argumentele societății nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei aferentă achizițiilor de bunuri, pentru care contestatoarea nu a prezentat documente cu care să facă dovada operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor, respectiv participarea acestora la realizarea de operațiuni taxabile, după cum urmează:

- x lei aferentă facturilor emise de SC xSRL x;
- x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL x;
- x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL;
- x lei aferentă achizițiilor de la SC x SA;
- x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL x;
- x lei aferentă facturii emisă de SC x SRL x;
- x lei aferentă facturilor emise de SC x SRL xa;
- 5.621 lei aferentă facturilor emise de SC x SRL x.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

„Art.145 - (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 - (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 [...]”.

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

Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod **cumulativ**, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016, rezultă că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei înscrisă în facturi reprezentând achiziții de piese de schimb, combustibili și materiale de construcții.

Se reține că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește cheltuielile cu aceste achiziții, așa cum a fost prezentat detaliat la punctul III.1 – Impozit pe profit, potrivit documentelor prezentate dar și a informațiilor obținute din consultarea bazei de date a ANAF în legătură cu tranzacțiile efectuate cu SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL, SC x SA, SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, contestatoarea nu a prezentat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor înregistrate, participarea acestora la realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016 cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina SC x SRL, societatea nu aduce niciun argument și nu depune niciun document suplimentar față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la sumele contestate, simpla afirmație a societății că „*Factura fiscală constituie documentul justificativ în baza căruia s-au înregistrat cheltuielile. Societatea nu datorează TVA suplimentar*”, nu poate fi reținută câtă vreme ele nu sunt însoțite de documentația necesară care să conțină documentele justificative cu toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate, în concret note de intrare recepție din care să reiasă că bunurile (piesele de schimb, combustibilii, materiale de construcții) achiziționate au și fost efectiv recepționate, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Se reține ca persoana impozabila care achizitioneaza marfa pe baza de facturi și accepta înregistrarea acestora în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil **este raspunzatoare de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzator, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoasterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar**, acesta din urma având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: „(...) **deținerea unei facturi fiscale care**

**cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare. (...)**”

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

În sfârșit, principiul **prevalenței substantei** 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** și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și 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 cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.**

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea să fie emise și/sau întocmite în raport cu terte persoane astfel încât să depășească caracterul „*pro causa*” al înscrisurilor/sustinerilor emise și să ateste fapte care s-au produs în realitate în sensul inițierii efective a demersurilor în vederea materializării intenției exprimate de contestatară.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, și anume: achizițiile să fie reale, să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile cu drept de deducere și să nu facă parte dintr-o operațiune de fraudare a taxei. În aceste condiții, pentru a

dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, în folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai să detina factura în care este înscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci să si demonstreze ca achizițiile au fost efectuate si au fost destinate utilizării în folosul propriilor operatiuni taxabile.**

În concluzie, legislatia interna si comunitara nu prevede exercitarea netulburata a dreptului de deducere, fiind suficienta detinerea unei facturi, contribuabilii avand dreptul sa deduca numai TVA aferenta unor achizitii reale, iar daca sunt reale sa fie efectuate in folosul operatiunilor sale impozabile si totodata achizițiile consemnate in facturi sa nu faca parte din cazuri de fraudare a taxei, frauda despre care cel ce efectueaza deducerea TVA a stiut sau ar fi trebuit sa stie, realizand sau nu un avantaj direct din aceasta frauda.

În drept, sunt incidente si dispozitiile art. 269 alin. (1) lit. c) si lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare care prevad :

*„Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

*(...) c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se intemeiaza ”;*

Totodata, în speta sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora :

*„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:*

*(...) b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei”;*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din acelasi act normativ, potrivit carora :

*„2.5. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Incidente spetei sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

**„ART. 276-Solutionarea contestatiei**

*(1) In solutionarea contestatiei organul competent verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport cu sustinerile partilor, cu dispozitiile legale invocate de acestea si cu documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.*

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie în justitie trebuie să o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 249- Sarcina probei*

*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*

*Art. 250- Obiectul probei si mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.*

precum si de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.**

Avand în vedere cele de mai sus, întrucat contestatoarea este cel care invoca în sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie în procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale invocate, faptul că contestatoarea nu aduce dovezi prin care să combată constatările organelor fiscale din care sa rezulte o altă situație de fapt, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, întrucât nu justifică cu documente că aceste bunuri sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contestația urmeaza a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**c. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA sus menționată, în condițiile în care la data efectuării achizițiilor furnizorii erau declarați contribuabili inactivi.**

**În fapt**, contestatoarea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de x lei în baza facturilor emise de furnizori care erau declarați inactivi. Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”**

coroborate cu prevederile OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 3. - (1)** De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe facturi emise de:

- SC x SRL, în sumă de x lei, în perioada 16.03.2013-23.09.2013 (declarata inactiva începând cu data de 27.03.2012, scoasă din evidență ca platitor de TVA începând cu data de 27.03.2012;

- SC x SRL, în sumă de x lei, în data de 11.08.2014 (declarata inactiva începând cu data de 13.09.2012, scoasă din evidența ca platitor de TVA începând cu data de 13.09.2012);

societăți declarate inactive, **facturi care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal**, inclusiv dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în ele.

Se reține faptul ca jurisprudenta comunitara recunoaste principiul **luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor deindeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca legislatia comunitara **da statelor membre putereade a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere aTVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din hotarare).

În acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere de la contribuabilii declarati inactivi este conforma principiului luptei impotriva fraudei si aevaziunii fiscale si are la baza **mijloace si masuri proportionale**



in raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate la art. 78 din Codul de procedura fiscala, respectiv:

- pot fi declarati *contribuabili inactivi numai contribuabilii care au un **comportament evazionist***. nu functioneaza la sediul social declarat, se sustrag dela efectuarea inspectiei fiscale ori nu depun nicio declaratie prevazuta de lege pe parcursul unui semestru calendaristic;
- declararea ca inactivi a contribuabililor se face pe baza unei proceduri aprobata oficial;
- lista contribuabililor declarati inactivi este **publica fiind afisata** pe pagina de internet a ANAF si care cuprinde toate elementele necesare identificarii contribuabililor inactivi, data declararii ca inactivi, inclusiv data publicarii lor in registrul public;
- ceilalti contribuabili **pot consulta cu usurinta acest registru public**, astfel ca, printr-o simpla verificare pe internet a starii fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecintele fiscale negative ale achizitiei de bunuri ori servicii de la contribuabili declarati inactivi.

Ca atare, instituirea masurii de publicare pe site-ul ANAF a listei contribuabililor declarati inactivi, care au un comportament evazionist și a sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere atat a cheltuielilor, cât și a TVA pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevazute de lege și urmaresc un scop legitim, constand in izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecti.

*În acest sens sunt si considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.4760/2012, potrivit căruia:*

**„este de necontestat că facturile emise de o societate declarată contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal iar în situația în care un contribuabil înregistrează în evidența sa contabilă astfel de facturi nu-și poate valorifica dreptul de a deduce TVA înscrisă în ele iar cheltuielile aferente acelor facturi sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil”;**

*Totodată, „ raportat la conținutul normei legale aplicabile (art.11 alin.1<sup>2</sup> din Codul fiscal) și la împrejurarea, necontestată de altfel că, SC ... SRL fusese declarat contribuabil inactiv la o dată anterioară emiterii facturilor înregistrate în contabilitatea recurentei, că susținerile acesteia din urmă, vizând caracterul sancționator al dispozițiilor art.11 alin.1<sup>2</sup> din Codul fiscal ca și lipsa de culpă a societății sunt irelevante, câtă vreme textul arătat prevede, fără echivoc, că documentele fiscale emise de un contribuabil inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”.*

Rezultă astfel că, în mod corect și legal organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de **x lei** înscrisă în facturile emise de societăți după înscrierea acestora în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura

fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**d. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care furnizorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA.**

**În fapt**, contestatoarea a înregistrat și dedus în perioada 08.11.2013-20.11.2013, TVA în sumă de x lei aferentă facturilor reprezentând anvelope, ulei de motor, baterii emise de SC x SRL x, furnizor neplătitor de taxa pe valoarea adăugată **începând cu data de 01.08.2013.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare nu are drept de deducere, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 11 (...)

**(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”**

„Art. 146- (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

“Art.155 - (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;**

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, beneficiarul acestora trebuie să dețină o factura emisă de către o persoană impozabilă, factură care să conțină obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Per a contrario, dacă factura fiscală este emisă de o persoană neimpozabilă din punct de vedere al TVA și care nu conține codul de înregistrare în scopuri de TVA, beneficiarul bunurilor sau serviciilor facturate nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC xSRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de la SC x SRL, întrucât furnizorul nu mai este înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2013.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC xt SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, întrucât societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC x SRL x în perioada 08.11.2013-20.11.2013, perioadă în care societatea furnizoare avea anulată înregistrarea în scopuri de TVA, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nrx/24.06.2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

**e. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere, în condițiile în care argumentele societății nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei reprezentând combustibilii achiziționați pe baza bonurilor fiscale emise de diverse stații PECO, având în vedere că veniturile obținute din

activitatea de bază au fost de x lei, iar cheltuieli privind combustibilul în sumă de x lei.

Astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă cheltuielilor în sumă de x lei, stabilite ca nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, deoarece nu au fost prezentate documente care să justifice participarea la realizarea de operațiuni taxabile.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Art.145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Față de prevederile legale mai sus citate și de documentele existente la dosarul cauzei se reține că, dreptul contribuabililor de a-si exercita dreptul de deducere a TVA aferenta bunurilor achizitionate, se poate realiza numai daca acestea **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile și dacă sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA**; pe cale de consecință, pentru TVA aferenta achizitiei de bunuri și servicii, care nu sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile nu este legala exercitarea dreptului de deducere al TVA.

Legalitatea exercitarii dreptului de deducere are in vedere, concomitent, doua aspecte: cel de fond, care priveste realitatea operatiunilor consemnate in documente, și cel de forma, care priveste modul de completare a documentelor.

În cazul în speță, se reține că, contestatoarea a înregistrat în anul 2015 cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei, în condițiile în care veniturile din activitatea de bază a fost în sumă de x lei, nefiind înregistrate achiziții de materii prime, producție în curs ori produse finite în cursul anului.

Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală au calculat ponderea cheltuielilor privind combustibilii înregistrați în anii 2013 și 2014 în sumă de x lei (x lei + x lei) în totalul veniturilor realizate în această perioadă, respectiv x lei (1x lei + x lei), fiind obținut un procent de 18.91 %.

Ponderea de 18,91 % a fost aplicată asupra veniturilor realizate în anul 2015, respectiv de x lei, stabilindu-se limita cheltuielilor privind combustibilii deductibilă fiscal în sumă totală de x lei, diferența de x lei reprezentând cheltuielil privind combustibilii înregistrați în anul 2015 a fost stabilită nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă cheltuielilor privind combustibilii stabilită nedeductibilă, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, având în vedere că nu au participat la realizarea de venituri.

Menționăm că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, a cărei jurisprudență impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, la paragraful 23 din cazul C-100/94 Inzo, se face trimitere la paragraf 24 din cazul C-208/83 R, unde **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** și art.4 din Directiva a VI a (în prezent, Directiva 122/2006/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 activități taxabile.

Mai mult, în conformitate cu art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Se reține că SC x SRL are sarcina de a-și dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, ori prin contestația formulată nu a prezentat nici un document prin care să dovedească că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, pentru TVA în sumă de **x lei**, organele de inspecție fiscală în mod legal, au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**III.3. Referitor cheltuielile în sumă de x lei cu care s-a diminuat pierderea fiscală în anul 2015 potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016, cauza supusă soluționării Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP Timișoara este dacă se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care a fost emisă și comunicată dispoziția de măsuri pentru diminuarea pierderii fiscale, ulterior formulării contestației.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.06.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit că pierderea fiscală în sumă de x lei declarată de societate în baza Declarației rectificative 101 privind impozitul pe profit înregistrată în baza de date a ANAF sub nr.x/29.02.2016 a fost recalculată funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor stabilite x lei (x lei + x lei). A fost stabilită pierderea fiscală pe anul 2015 în sumă de x lei (x lei+x lei)

Prin contestația formulată societatea consideră deductibile cheltuielile în sumă de 278.825 lei, întrucât cheltuielile sunt legale.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a adresei organelor de inspecție fiscală nr.x/28.06.2016, de comunicare a actelor

administrativ fiscale emise urmare a controlului efectuat, nu reiese că a fost emisă dispoziția de măsuri pentru diminuarea pierderii fiscale, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.06.2016.

Ulterior înregistrării contestației la AJFP x sub nr.360/05.08.2016, respectiv la DGRFP Timișoara sub nr. x/16.08.2016, în data de 14.10.2016 organele de inspecție fiscală au emis și comunicat contestatoarei Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/14.10.2016.

Pe cale de consecință, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul DGRFP Timișoara, prin adresa nr. x/09.11.2016 a solicitat SC xSRL completarea obiectului contestației în condițiile legii, referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/14.10.2016.

Adresa sus menționată a fost confirmată de primire în data de 18.01.2016, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, până la data prezentei societatea nu a dat curs solicitării organelor de soluționare a contestației.

**În drept**, potrivit prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Art.268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*„Art.269 - (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

În ceea ce privește competența de soluționare se reține că potrivit prevederilor art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată:

*"Art.272- (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”*

*(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;*

*b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).”*

De asemenea, conform art. 131 alin.(2) din același act normativ:

*“(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”*

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din anexa nr.2 la Ordinul nr.1181/2007, se precizează următoarele:

*“Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.”*

[...]

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;
- decizia de nemodificare a bazei impozabile;
- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

Având în vedere aceste dispoziții legale, rezultă că în materia inspecției fiscale, raportul de inspecție fiscală este doar un document în care sunt consemnate constatările inspecției, el urmând să stea la baza emiterii deciziei de impunere, deciziei de nemodificare a bazei impozabile sau dispoziției de măsuri, ca acte administrative fiscale susceptibile să creeze, să modifice sau să stingă drepturi și obligații în cadrul raporturilor juridice stabilite între autoritățile fiscale și contribuabili.

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, cu a unui act premergător unui act administrativ fiscal, Raportul de inspecție fiscală nr.Fx/24.06.2016, nu stabilește, potrivit legii, nicio măsură în sarcina contribuabilului controlat și nu este susceptibil de a fi cenzurat pe calea contestației administrative fiscale.

De altfel, partea introductivă a art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală prevede în mod expres că pot face obiectul contestației administrative *măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.*

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.06.2016, *pentru anul 2015*, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu suma de x lei, rezultând astfel o pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de x lei, iar Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x privind dimunarea pierderii a fost emisă în data de 14.10.2016, fiind

întocmită și comunicată ulterior formulării contestației împotriva Deciziei de impunere nr.x/24.06.2016.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că până la data soluționării contestației formulate împotriva deciziei de impunere înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.x16.08.2016, SC x SRL nu a dat curs solicitării organelor de soluționare a contestației de completa obiectul contestației, referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/14.10.2016, ca act administrativ fiscal prin care s-a stabilit măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de x lei pentru anul 2015, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca **fără obiect**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr.x/28.12.2016, se:

### **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.Fx/24.06.2016 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr./24.06.2016, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**2.** Respinge ca fiind ramasă fără obiect contestația formulată pentru TVA în sumă de **x lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/24.06.2016, întrucât aceasta suma a fost revizuită de organele de inspecție fiscală prin corectarea deciziei de impunere contestată.

**3.** Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de SC x SRL, în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă totală de **x lei** cu care s-a diminuat pierderea fiscală pentru anul 2015 potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. /24.06.2016, luându-se act de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP x au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/14.10.2016, ulterior depunerii contestației, iar până la data prezentei SC SRL nu a contestat dispoziția de măsuri antementionată.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- AJFP x- Inspectie Fiscală



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

**DIRECTOR GENERAL,**