

DECIZIA nr. 796/27.12.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de X cu sediul in X, reprezentata legal de domnul X, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti sub nr. X il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. X comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA,

din care societatea contesta obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X considera ca extinderea perioadei fiscale pentru anul 6 supus impunerii fiscale in anul 6, încalcă prevederile Codului fiscal (anul contabil Xeste al șaselea an si nu se supune impunerii fiscale).

Contestatarul sustine ca raportarea la firma inactiva din anul X cu toate ca exista sentinta definitiva a Curtii de Apel Cluj prin care se clarifica faptul ca sub forma sa de emiterie a Ordinului Președintelui ANAF, a firmelor declarate inactivate in anul X, fara publicarea in MO nu poate aduce efecte juridice.

Societatea apreciaza ca TVA nedeductibil aferent proiectelor POSDRU, in cazul X X, prin HG 831/2012 s-a stabilit ca TVA aferent cheltuielilor din proiectele POSDRU este eligibil si se va deconta din bugetele programului POSDRU. Iresponsabilitatea OIRPOSDRU Centru privind punerea in aplicare a unei HG care avea ca efect o incasare a TVA la bugetul de stat având 85% contribuție fonduri europene nu poate fi pusa ca responsabilitate pentru X atat timp cat prin HG si prin contractul de finanțare responsabilitatea ii revine AMPOSDRU/OIRPOSDRU Centru.

Contestatară invoca prevederile art. 5 alin. (1), art. 6, art. 12 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

X afirma ca prin includerea in Decizia de impunere a facturilor aferente Intercom Green Line si Intergreen Solutions fara hotărârea de a exclude aceste facturi din contabilitatea celor doua societăți, reprezentanții ANAF practic au creat dubla impunere.

Contestatară sustine ca inspecția fiscala a apreciat in mod subiectiv multe din cheltuielile considerate nedeductibile si nu a avut in vedere motivațiile si argumentele prezentate (ex XS a avut returnare de cash - a existat plângere penala la Politia si o intelegere in acest sens, AFETELOR a rambursat întreaga suma către OIRPOSDRU Centru si altele).

Societatea invoca lipsa de motivatie pentru stabilirea cheltuielilor nedeductibile.

In ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, societatea contesta urmatoarele sume dupa urmeaza:

“La impozitul pe profit organul de control nu a ținut cont ca trimestrele I, II, III din 2009 sunt intr-o perioada prescisa

- reîntregire venituri pentru urmatoarii clienți:

**X suma de X lei reprezintă servicii neincasate din X lucrari neefectuate, lipsa contract, lipsa proces verbal de recepție, perioada prescisa atașam fisa de cont*

**X suma de X lei reprezintă facturi emise in X in luna decembrie X a fost trimis extras de cont pentru plata acestora prin posta romana ce a fost returnat din lipsa adresa destinație client. Stornarea facturilor s-a făcut in X,(perioada prescisa atașam fisa de cont)*

**SC X suma de X lei reprezintă facturi din X. stornate in X din lipsa finanțare proiect neaprobat, perioada prescisa atașam fisa de cont *PF X suma X lei factura emisa eronat dubla (aceeași valoare) X a fost stornata aceiași zi iar restituirea sumei acestei stornari a fost făcuta in data de X (X ron) perioda prescisa atașam fisa de cont*

**PFA X suma X lei reprezintă factura de avans emisa in X (valoare baza XLEI+Tva XLEI) stornata in data X odată cu emiterea facturii finale (valoare baza XLEI+tva x LEI), banii au fost restituiți clientului in data X*

**PFA X suma X lei reprezintă factura de avans emisa X stornata in data X odată cu emitere facturii finale , banii aferenți avansului au fost restituiți clientului in data X atașam fisa cont*

TRIMESTRUL IV-X

**FACTURI PROFORME NEINCASATE X in suma de X lei reprezintă facturi proforme (pentru o buna urmărire a clientilor societatea emite facturi proforme având nc 419=411 iar in momentul incasarii se inchidea 419 si se emitea factura finala 411=% 704 ; 4427 .Toate facturile din contul 419 -clienți creditori facturi proforme anexa la pv nu au fost incasate niciodată), atașam fisa de cont*

**FACTURI PROFORME X in suma de X lei venit este inregistrat ,dar omis de organele de control , atașam fisa de cont*

Anul X

**SC X SRL in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

**X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

**SC X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa Cont*

Anul X

**X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

**X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

**X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

**SC X in suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fisa cont*

Anul X

**Subvenții CERERE X in suma X lei reprezintă cerere 8 X in suma de X lei a fost înregistrată în X în contul venituri în avans 472 reprezentând cerere de rambursare finală nr X, Suma de X lei a fost aprobată considerată a fi prefinanțare restituită, iar X sunt sume neaprobată pentru care ne judecăm (4118 clienți în litigiu) Pentru cerere X am fost verificați de către : X și raportul aferent acestuia în data de X ; X(perioada X-XDGRFP și AFCM-SIF X; DGRFP-perioada X atașam fișe de cont*

-- cheltuieli nedeductibile pentru următoarele facturi:

**suma X ron pentru perioada X9 (perioada prescrisă)*

TRIMESTRUL IV-X

**suma X lei reprezentând facturile emise de SC X-inactiv (la momentul X nu se publică pe site Decizia Curții Europene de Justiție C-277/2014 și C-80/2011 și C-142/2012 interzice nedeductibilitatea pentru factura emisă de o societate inactivă)*

**suma de X lei fier de calcat-ALTEX ce se afla în dotarea firmei*

ANUL-X

**Suma de X lei constatată eronat de control cu următoarea explicație cedare în favoarea X Acesta nota contabilă nu există, anexăm copie după registrul jurnal luna X cu toate notele contabile*

**suma X lei furnizor SC X SRL-inactiv conform Decizia Curții Europene de Justiție C-277/2014 și C-80/2011 și C-142/2012 interzice nedeductibilitatea pentru factura emisă de o societate inactivă*

**suma X lei X*

**suma X lei BF X*

**suma X lei X*

**suma X lei X*

**suma X lei bf X*

**suma X lei X*

**suma X lei X*

**suma de X lei servicii X a fost raportată în declarațiile noastre , iar interpretarea organului de control este foarte subiectivă iar explicația societății a fost trunchiată, atașăm explicația în totalitate*

**suma X lei este X documente existente*

**suma X lei este . X documente existente*

ANUL-X

**Suma X lei nu este dubla înregistrare , factura a fost eronat înregistrată cu tva urmând stornarea și înregistrarea corectă pentru ca X nu era plătitor de tva atașam fișa cont*

La TVA Colectat nu suntem de acord cu sumele stabilite de control, astfel:

**X factura X în suma de X lei este colectat anexam copie fișa de cont*

**Anul X*

**SC X SRL în suma de X lei reprezintă stornare facturilor cu restituirea sumei atașam fișa cont vezi situație reîntregire venituri*

**X în suma de X lei reprezintă stornare facturilor cu restituirea sumei atașam fișa cont vezi situație reîntregire venituri*

**SC X în suma de X lei reprezintă stornare facturilor cu restituirea sumei atașam fișa cont vezi situație reîntregire venituri*

Anul X

**X în suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fișa cont*

**X în suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fișa cont*

**X în suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fișa cont*

**SC X în suma de X lei reprezintă stornare factura cu restituirea sumei atașam fișa cont*

**suma X lei reprezentând facturi Proiect MĂSURA 141 facturate către APDR sumele sunt înregistrate contul 4118 „creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat și se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera inclusiv TVA.” Suntem în litigiu*

**suma X lei reprezintă spondorizare către Posta Română conform Cod Fiscal Art. 48. (7) Nu sunt cheltuieli deductibile: e) donații de orice fel;*

La TVA DEDUCTIBIL neadmis de control avem următoarele obiecțiuni :

**suma totală X lei furnizor X SRL este inactiv la momentul 2009 nu se publică pe site și nu am fost înștiințat Menționăm anul 2009 este și un an prescris Decizia Curții Europene de Justiție C-277/2014 și C-80/2011 și C-142/2012 întrezice nedeductibilitatea pentru factura emisă de o societate inactivă*

**suma totală X lei furnizor X- facturi primite de la furnizor și achitate, cu tva raportat la în decontul 300 și 394. Pentru nerespectarea unor obligații ale furnizorului nu se poate afecta X. Anexam răspunsul integral al societății cu privire la acest furnizor pus la dispoziție inspecției fiscale.*

**suma X lei furnizor SC X SRL este declarat și impozitat în decontul de tva 300 declarat 394 și 100 societatea era plătitoare de tva în X*

**suma X lei furnizor X este declarat și impozitat în decontul de tva 300 declarat 394 și 100 societatea era plătitoare de tva în X*

**suma X lei furnizor X la data emiterii furnizorul era plătitor de tva Factura este emisă corect*

**suma X lei furnizor X SRL Decizia Curții Europene de Justiție C-277/2014 și C-80/2011 și C-142/2012 întrezice nedeductibilitatea pentru factura emisă de o societate inactive*

**Suma de X lei reprezintă tva neeligibilă conform HG nr. 759 din 11/07/2007 actualizată rambursare tva neaprobat = tva deductibilă atașam cerere rambursare neaprobată*

La finalul sumelor contestate se adaugă și lipsa din RIF a numărului de exemplare în care a fost întocmit, precum și lipsa semnăturilor pe fiecare pagină și numerotarea lor.”

În concluzie, X contestă obligațiile stabilite în sarcina societății în suma totală de X lei, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal pentru persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii în baza raportului de inspectie fiscală nr. X și anume:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- X lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei = penalități de întârziere aferente TVA.

II. În baza Raportului de inspectie fiscală nr. X, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal pentru persoane juridice nr. X emisă pentru X, prin care s-au stabilit următoarele:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- X lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- X lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei = penalități de întârziere aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscală, motivele prezentate de către contestatară, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspectie fiscală se rețin următoarele:

3.1. Referitor la excepția de fond privind prescripția

Cauza supusă soluționării este dacă dreptul organelor de inspectie fiscală de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru anul 2009 la o persoană juridică română era prescris în raport de data începerii inspectiei fiscale la 08.09.2015.

În fapt, X a fost supusă inspectiei fiscale pentru impozitul pe profit aferent perioadei X, data începerii inspectiei fiscale consemnate în registrul unic de control fiind X. Prin contestația formulată X invocă prescripția pentru trimestrele I, II și III din anul X.

În drept, potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, **dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

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

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Se retine ca in acest sens s-a pronuntat si **Comisia Fiscala Centrala, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit urmatoarele:**

"In interpretarea si aplicarea unitara a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatiilor fiscale, in cazul impozitului pe profit, incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 <<Declaratiei privind impozitul pe profit>>".

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

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

Astfel, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.X :

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor".

În același sens sunt și prevederile Anexei nr. 9 Instrucțiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04 aprobate prin OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, potrivit cărora :

"I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor. (...)

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Economiei și Finanțelor și cele ale Comisiei de proceduri fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul X este X și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul X este X, iar termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul X **curge de la data de X și se împlineste la data de X**, ținând cont de faptul că, nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, a unei materii impozabile.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive, a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, argumentele societății referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale referitoare la prescripție, reglementate O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

3.2 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează impozit pe profit suplimentar de plata în suma de X lei în condițiile în care motivele invocate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

3.2.1 Referitor la deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu achiziția de bunuri de la furnizori declarați inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr. 1167/2009 în suma totală de X lei.

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentând cheltuieli cu prestări servicii de consultanță, efectuate de S.C. X X SRL - X, contribuabil care conform OPANAF nr. X (publicat în data de X), a fost declarat inactiv la data de X și suma de **X lei** reprezentând cheltuieli cu prestări servicii facturate de SC X SRL- X, contribuabil care conform OPANAF nr. X (publicat în data de X), a fost declarat inactiv la data de X.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în suma totală de **X lei (X lei + X lei)**, evidențiate în facturile emise de S.C. X X S.R.L. - X în perioada X și în factura emisă de SC X SRL - X în data de X, perioade când aceste societăți au fost declarate inactiv, în baza prevederilor art. 11 alin.(1¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. r) din același act normativ, considerând cheltuielile în sumă de **X lei** ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1¹), art. 21 alin. (4) lit r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1') Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor 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.**”

De asemenea, începând cu 25.05.2009 a intrat în vigoare Ordonanța de urgență nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale potrivit careia “Art. VI. - Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 11, alineatul (1²) se modifică și va avea următorul cuprins:

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

2. La articolul 153, alineatul (8) se modifică și va avea următorul cuprins:

(8) (...). De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

În conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007:

“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 normelor legale mai sus citate, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al**

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, documentele fiscale emise de un asemenea contribuabil neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, astfel încât cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se reține că în perioada X contestatara a achiziționat mărfuri în valoare totală de **X lei**, din care **X lei** evidențiate în facturile emise de **S.C. X X S.R.L.** - X în perioada X și **X lei** evidențiate în factura emisă de **SC X S.R.L.** - X în data de X, perioade când aceste societăți au fost declarate inactivе începând cu data de X, fiind incluse în "Lista contribuabililor declarați inactivi" prin O.P.A.N.A.F. nr. X (publicat în data de X).

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru perioadele în care societățile au fost declarate inactivе și până la data la care s-a efectuat verificarea, **S.C. X S.R.L. a înregistrat în contabilitate documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru aceste documente societatea contestatoare nu are drept de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil.**

Astfel, afirmația societății potrivit căreia "*Raportarea la firma inactiva din anul 2009 cu toate ca exista sentința definitiva a Curții de Apel Cluj prin care se clarifica faptul ca sub forma sa de emitere a Ordinului Președintelui ANAF, a firmelor declarate inactivе in anul 2009, fara publicarea in MO nu poate aduce efecte juridice*", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, societățile furnizoare S.C. X X S.R.L. - X respectiv SC X S.R.L. - X, au fost declarate inactivе la data de X și acești contribuabili sunt cuprinși în "Lista contribuabililor inactivi/reactivați" publicată pe pagina de internet a ANAF la secțiunea "Informații publice" așa cum rezulta din extrasele de pe site-ul Ministerului Finanțelor și începând cu data de X a fost creat cadrul legal prin care contribuabilii inactivi se publică numai pe pagina de internet, nemaifiind necesară și publicarea în Monitorul Oficial, organele de control nu au reținut susținerea contribuabilului.

De subliniat faptul că achizițiile reprezentând cheltuieli cu prestări servicii de consultanță în suma totală de **X lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, au fost efectuate în perioada X, deci ulterior datei de X când a fost creat cadrul legal prin care contribuabilii inactivi se publică numai pe pagina de internet, nemaifiind necesară și publicarea în Monitorul Oficial.

Organele de inspecție fiscală menționează în referatul cauzei "*Mai mult decât atât, chiar dacă SC X SRL nu a verificat Lista contribuabililor inactivi/reactivați, d-nul X (administratorul contribuabilului) în calitate de asociat unic respectiv administrator al SC X X SRL cu sediul și domiciliul fiscal la aceeași adresă cu a contribuabilului a intrat în posesia acestei informații. Precizăm de asemenea că din verificarea bazei de date a ANAF rezulta că SC X X SRL începând cu data de X nu a mai avut salariați respectiv nu a avut achiziții de prestări servicii de la alte societăți. Menționăm că pentru suma de X lei reprezentând servicii facturate de către S.C. X X SRL. - X, contribuabilul nu a efectuat plăți ci a evidențiat compensări prin înregistrările contabile "401=5125, respectiv 5125=411" cu clientul X.*"

Faptul că societatea nu a consultat pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice portalul ANAF în vederea verificării partenerilor de afaceri, nu o absolve de vină.

În consecință, organele de inspectie fiscală au procedat legal neadmitând la deducere cheltuielile în suma de **X lei** înscrise în documente care, potrivit legii, nu au calitatea de documente care produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care contestatia urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neintemeiată.

3.2.2 Referitor la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate pentru care nu exista documente justificative în suma totală de X lei.

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în baza unor documente pe care ca și cumparator sunt înscrise persoane fizice sau alte persoane juridice, acestea nefiind documente justificative pentru contribuabil și înregistrări pentru care nu există documente justificative, astfel nerespectându-se prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală precizează că *“din documentele contabile prezentate de SC X SRL în timpul desfășurării inspectiei fiscale a rezultat că a înregistrat cheltuieli în contul 658 în suma de X lei. La poziția X în Registrul jurnal aferent lunii ianuarie X în data de X era înscrisă cu mențiunea “cedare în favoarea RGIC” înregistrarea contabilă 658=542 cu această sumă de X lei.”*

Pentru suma totală de X0 lei, din care, suma X lei X, suma x lei BF x, suma X lei X, suma X lei este X, suma X lei X, organele de inspectie fiscală precizează că *“nu au fost prezentate documentele mai sus menționate și nici chiar la prezenta contestație nu au fost anexate.”*

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

„Art.21- (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”

Norme metodologice:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Art. 6 alin. (1) și alin. (2), Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(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”.

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli pentru care nu sunt prezentate documente justificative, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

În contextul considerentelor redade anterior, având în vedere prevederile legale citate și întrucât petenta cu ocazia depunerii contestației nu prezintă documente justificative în susținerea acesteia prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv, note de recepție, bonuri de consum, balanțe de verificare, bilanțuri, motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3.2.3 Referitor la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în suma de X pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost destinate realizării de operațiuni impozabile și au fost prestate efectiv.

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță facturate de către SC X SRL.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

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

[...]

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

Norme metodologice:

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

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

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

SC X SRL a prezentat ca și document justificativ doar un draft de proiect tehnologic de acvacultura pentru proiectul “Reabilitare și modernizare Ferma Piscicola Slobozia pentru creșterea intensiva a crapului în policultura cu somnul European”.

Astfel de proiecte tehnologice se pot lista și de pe internet și mai mult decât atât chiar dl. X în calitate de administrator a precizat în Nota explicativă că a sistat

colaborarea cu acest furnizor "prestarile de servicii se refera la un client nou pe care sa il aduca X si pe care sa il administram impreuna in vederea depunerii unui proiect de productie peste si procesare.....Nefinalizandu-se contractele de proiectare si consultant pentru noua firma, am sistat orice plata si orice colaborare cu X."

Organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestor cheltuieli in realizarea de venituri din activitate piscicola si in consecinta contestatia urmează sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiată.

3.2.4 Referitor la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in suma totala de X lei pentru care societatea nu a facut dovada ca au fost destinate realizarii de operatiuni impozabile.

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentand cheltuieli care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, din care:

- suma de X lei fier de calcat;
- suma X lei X;
- suma X lei X;
- suma X lei X;
- suma X lei X.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) lit m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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."

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea cheltuielilor care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Desi contestatara sustine ca "suma de X lei fier de calcat-ALTEX ce se afla in dotarea firmei", nu prezinta documente din care sa rezulte existenta acestuia in dotarea firmei, respectiv, note de intrare - receptie, liste de inventariere etc.

In ceea ce priveste suma de X lei (X + X + X +X), organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli neeligibile in cadrul proiectului POSDRU ID X, cheltuieli care nu sunt in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin urmare pentru cele reținute mai sus contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neintemeiată.

3.2.5 Referitor la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in suma totala de X lei pentru care societatea considera ca sunt aferente perioadei X care este prescisa si a sumei de X lei pe care contestatara o considera inregistrata corect .

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentand cheltuieli care au fost efectuate in perioada X, perioada pe care societatea o considera prescisa.

Contestatara sustine ca suma de X lei nu este dubla înregistrare, factura a fost

eronat inregistrata cu TVA, urmând stornarea si înregistrarea corecta pentru ca X nu era plătitor de TVA.

În drept, in conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 279. - Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

De asemenea, pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;»

In conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca argumentele societății referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale referitoare la prescripție, reglementate O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motiv pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației si a faptului ca suma de X lei a fost stornata fara implicatii fiscale in data de X prin contul 117.4, rezulta ca pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

3.2.6 Referitor la suma totala de X lei, reprezentand venituri cu care a fost reintregit profitul impozabil.

În fapt, in raportul de inspectie fiscala, se mentioneaza urmatoarele:

- reintregirea veniturilor in valoare de X lei s-a datorat unor stornari de facturi care nu sunt aferente anului X si a corectiilor efectuate de contribuabil in lunile X si iulie X, pentru care nu au fost depuse declaratii rectificative pentru corectarea profitului impozabil conform prevederilor pct. 13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;

- reintregirea veniturilor in valoare de X lei s-a datorat unor stornari eronate. In luna X contribuabilul a inregistrat veniturile pentru facturile emise catre SC X SRL, SC X SRL si SC SRL care ulterior au fost stornate desi contravaloarea acestora a fost incasata. Intrucat contribuabilul nu a evidentiat in mod corect aceste venituri nu au fost respectate prevederile art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare respectiv prevederile pct. 12 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;

- reintregirea veniturilor in valoare de X lei s-a datorat neinregistrarii acestora pe venituri de catre contribuabil si prin efectuarea unor stornari eronate. SC X SRL a omis evidentierea veniturilor de la clientii SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL, sumele fiind inregistrate doar in creditul contului “411-clienti” De asemenea contribuabilul a inregistrat venituri pentru facturile emise catre SC X SRL care ulterior au fost stornate, desi contravaloarea acestora a fost incasata. Intrucat contribuabilul nu a evidentiat in mod corect veniturile, nu au fost respectate prevederile art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare respectiv prevederile pct. 12 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;

- reintregirii veniturilor in valoare de X lei s-a datorat corectiilor efectuate de

contribuabil in luna X, pentru care nu au fost depuse declaratii rectificative pentru corectarea profitului impozabil conform prevederilor pct. 13 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 12 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„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.

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, legiuitorul mai statuează că 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 republicata, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității 82/1991:

„art. 6 alin. (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.”

De asemenea contribuabilul are obligatia sa respecte prevederile punctelor 42 si 259 din Ordinul nr. 3055/2006 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene:

„42 - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

[...]

259 - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.“

Legiuitorul prevede deci că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează și răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, starea de fapt redată de către organele de inspecție fiscală în actele atacate și susținerile petentei, în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- facturile aferente S.C. X în suma de X lei, S.C. X în suma de X lei, S.C. X în suma de X lei, așa cum rezulta din susținerile contribuabilului, nu sunt aferente anului X și au fost stornate ca urmare a neincasării lor;

- facturile proforma neincasate în suma de X lei reprezintă diminuarea veniturilor ca urmare a înregistrărilor contabile de la pozițiile X din registrul jurnal aferent lunii X, provocate de stornarea în suma de X lei cu mențiunea X, eroare care de altfel a fost constatată chiar și de către contribuabil și îndreptată în luna X prin contul 117.4 dar fără implicații fiscale;

- factura proforma X în suma de X lei a fost evidențiată în contabilitate prin înregistrarea 411 = 419, dar această sumă nu a fost înregistrată ca venit. Contribuabilul a constatat eroarea pe care a îndreptat-o prin contul 117 în luna X, dar fără implicații fiscale;

- pentru facturile aferente PF X în suma X lei, PFA X în suma X lei, PFA X în suma X lei, SC XSRL în suma de X lei, X în suma de X lei, SC X în suma de X lei, X în suma de X lei, X în suma de X lei, X în suma de X lei, SC X în suma de X lei, organele de inspecție fiscală precizează că în timpul inspecției fiscale au fost prezentate fișe de cont clienți pe care erau înscrise solduri negative chiar sumele mai sus menționate, exemplificând în acest sens câteva astfel de fișe de cont. (Anexa nr.1).

Contestatarea a anexat la prezenta contestație, alte fișe de cont din care au dispărut soldurile negative, ca urmare a restituirii prin contul "5311- casa" a acestor sume.

Simpla prezentare a unor fișe de cont nu sunt suficiente pentru a demonstra realitatea restituirii sumelor respective, astfel ca societatea nu prezintă suficiente dovezi în susținerea celor afirmate, cum ar fi de exemplu chitanțele din care să rezulte clar suma restituită, data restituirii, beneficiarul sumei respective, numărul și data facturii;

- suma de X lei reprezintă subvenție încasată și neînregistrată ca venit. Eroarea a fost îndreptată în evidența contabilă de către contribuabil în luna ianuarie 2015, dar fără implicații fiscale, organele de inspecție fiscală anexând în acest sens registrul jurnal prezentat de către contribuabil (Anexa nr. 2).

Intrucat X nu a prezentat documente din care sa rezulte ca s-ar incadra in prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza in mod clar situatiile in care poate fi redusa baza de impozitare, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru acest capăt de cerere.

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește impozitul pe profit stabilit in suma de **X lei**.

3.3 Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

3.3.1 Referitor la diferenta de TVA in suma de X lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

În fapt, suma de **X lei** reprezinta taxa pe valoarea adaugata care a fost colectata de catre organele de inspectie fiscala pentru sponsorizarea catre X cu calculatoare second hand, in valoare totala de X lei (X lei baza + X lei TVA).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (8) lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

„Art.128 - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

„f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.”

Norme metodologice:

"10. bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal.”

Avand in vedere cele mentionate mai sus, invocarea de catre contestatara a prevederilor art. 48 alin. 7 lit. e), cum ca donatiile de orice fel nu sunt cheltuielii deductibile, nu se sustine, in situatia de fata, organele de inspectie fiscale au colectat corect taxa pe valoarea adaugata pentru sponsorizarea catre Posta Romana cu calculatoare second hand, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3.3.2 Referitor la diferenta de TVA in suma de X lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

În fapt, suma de **X lei** reprezintă taxa pe valoarea adăugată care a fost colectată de organele de inspecție fiscală ca urmare a necolectării de către contribuabil a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor de servicii facturate către diverse societăți, după cum urmează:

- X lei servicii facturate către A.P.D.R.P.;
- X lei servicii facturate către clientul ADA;
- X lei servicii facturate (SC X SRL în suma de X lei, X în suma de X lei, SC X în suma de X lei, X în suma de X lei, X în suma de X lei, X în suma de X lei, SC X în suma de X).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 134¹ alin. (7), art. 134², art. 137, art. 140, art. 156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

“Art. 134² - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

*“Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

“Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

“Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. În consecință persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Referitor la TVA în suma de X, în luna X SC X SRL a facturat servicii de consiliere și consultanță către APDRP în valoare totală de X lei (X lei bază + X lei TVA). Aceste facturi emise de contribuabil către APDRP au fost înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL în luna septembrie 2013 dar nu au fost înscrise în decontul de TVA aferent acestei luni întrucât TVA a fost înregistrată în contul „4428.TI”.

Contribuabilul a înregistrat TVA în contul „4428.TI”, întrucât în luna X acesta a transmis prin poșta către autoritatea fiscală Notificarea X –“Notificare privind aplicarea/incetarea aplicării sistemului tva la încasare” pentru aplicarea sistemului tva la

incasare si a aplicat acest sistem pana in luna X cand, prin depunerea unei noi Notificari X, a notificat incetarea aplicarii acestui sistem. Prin Notificarea X de aplicare a sistemului tva la incasare, contribuabilul a raportat cifra de afaceri aferenta lunii Xin valoare de X lei si nu cifra de afaceri raportata in situatiile financiare la X in valoare de X lei si ca urmare SC X SRL nu s-a incadrat in prevederile art 134² alin. 3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, toate tranzactiile economice au fost eronat incadrate in aceasta perioada cu exigibilitatea TVA la 90 zile, derulate in temeiul art 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ele trebuind sa respecte prevederile art. 134¹ din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste serviciile de consiliere si consultanta facturate in luna septembrie 2013 catre APDRP ele se considera ca fiind efectuate conform prevederilor art 134¹ alin. 7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la data la care au fost acceptate rapoartele de activitate si emise documente justificative ce au fost inaintate cu cererile de plata catre achizitor.

Intrucat facturile mai sus mentionate nu au fost platite de catre X, contribuabilul a considerat ca taxa pe valoarea adaugata colectata in suma totala de X lei aferenta facturilor mai sus-mentionate sa fie inregistrata in luna X in contul "473 - decontari din operatiuni in curs de clarificare iar in luna X, (dupa termenul celor 90 de zile, prin aplicarea sistemului de tva la incasare), TVA a fost inregistrata creditul contului "4427-tva colectata", dar totodata a fost si debitat contul "4427- tva colectata" si ca urmare aceasta taxa pe valoarea adaugata nu a fost inscrisa nici in decontul de TVA aferent lunii X.

Referitor la TVA in suma de X lei servicii facturate catre clientul X si TVA in suma de X lei servicii facturate (SCX SRL in suma de X lei, X in suma de X lei, SC X in suma de X lei, X in suma de X lei, X in suma de X lei, X in suma de X lei, SC X in suma de X), contestatarul sustine ca sumele aferente acestor servicii au fost restituite anexand in acest sens fisele de cont.

Simpla prezentare a unor fise de cont nu sunt suficiente pentru a demonstra realitatea restituirii sumelor respective, astfel ca societatea nu prezinta suficiente dovezi in sustinerea celor afirmate, cum ar fi de exemplu chitantele din care sa rezulte clar suma restituita, data restituirii, beneficiarul sumei respective, numarul si data facturii.

Prin urmare pentru cele reținute mai sus contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3.3.3 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de X lei.

În fapt, suma de X lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere de catre organele de inspectie fiscala, aferenta achizitiei de marmura de la SC X.

În drept, potrivit art. 145, art. 146, art. 150, art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare :

Codul fiscal:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile (...)".

"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".

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal...."

Codul fiscal:

"Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

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 dispozițiilor legale sus invocate, beneficiarii care achiziționează bunuri și servicii de la furnizori care nu sunt înregistrați în scopuri de TVA, nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În referatul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează că X, conform informațiilor obținute din consultarea bazei de date "FISCNET- secțiunea INFOPC" cât și a informațiilor din "Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată", această societate a fost platitoare de TVA doar în perioada X.

Contribuabilul a achiziționat marmura de la această societate în perioada X, deci anterior datei de X de când a început să figureze ca platitoare de TVA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată neadmisa la deducere în suma de X lei, aferentă achizițiilor de marmura efectuate de X în perioada X, de la X motiv pentru care, contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3.3.4 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată neadmisa la deducere în suma de X lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere conform art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA în suma de **X lei** și nu suma menționată de contribuabil adică X lei ce reprezintă TVA

neeligibil conform cererii de rambursare neaprobata.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 126 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

“Art. 126. - (1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹;

c) operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxa, conform art. 142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a)-c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”

“Art. 145 - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

Referitor la condițiile prevăzute de legea fiscală pentru încadrarea operațiunilor în sfera de aplicare a TVA (impozitarea operațiunilor), la pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

“2. (1) *În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.*

(2) *În sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care aceasta operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:*

a) *conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.*

Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) *conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert."*

Regimul fiscal in materie de TVA aplicabil operatiunilor desfasurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU) este explicat si de precizarile Ministerului Finantelor Publice prin **Circulara nr. x** transmisa organelor fiscale teritoriale, din care rezulta urmatoarele:

"[...] Din analiza cadrului legal la care am facut referire mai sus reiese ca in vederea implementarii proiectelor finantate din fonduri nerambursabile (prin POSDRU) nu este obligatorie existenta unui beneficiar al acestor fonduri. Prin urmare, responsabilitatea indeplinirii obiectivelor comune impuse prin realizarea proiectelor derulate in cadrul POSDRU poate fi asumata de mai multe entitati care alcatuiesc un parteneriat in acest scop.

Potrivit prevederilor stipulate in Acordurile de parteneriat primite in vederea analizei, prin semnarea Acordului de parteneriat <<partile isi exprima acordul de asociere in vederea implementarii proiectelor>> si <<toti partenerii trebuie sa contribuie la realizarea proiectelor in modalitatile precizate in cererea de finantare si in acordul de parteneriat>>.

Costurile angajate de parteneri sunt eligibile in acelasi fel ca si costurile angajate de catre partenerul principal corespunzator rolurilor avute in proiect, asa cum reiese din Acorduri.

Prin urmare, din analiza acordurilor de parteneriat reiese ca partenerul principal are rol de <<interfata>> intre autoritatea de management (AM POSDRU) si ceilalti parteneri in ceea ce priveste decontarile fondurilor structurale in cadrul proiectelor derulate prin POSDRU. Totodata, asa cum reiese din prevederile contractuale, cheltuielile efectuate de parteneri (atat partenerul principal, cat si ceilalti parteneri ai Acordurilor) sunt rambursate de catre AM POSDRU.

Faptul ca viramentele conturilor se fac intr-un cont deschis de partenerul principal, urmand ca acesta sa transfere mai departe catre parteneri sumele eligibile la decontare conform responsabilitatilor stabilite prin Acordul de parteneriat nu ineamna ca partenerii nu sunt beneficiari ai finantarii nerambursabile. De asemenea, in Acordurile de parteneriat se specifica cotele de contributie ale fiecarui partener in implementarea proiectelor derulate in cadrul POSDRU, in aceeasi proportie acestia fiind indreptatiti la finantare nerambursabila penru acoperirea costurilor eligibile efectuate.

Mai mult, din analiza adreselor primite in vederea elaborarii unui punct de vedere reiese ca transmiterea documentelor justificative de catre partile semnatare ale Acordurilor de parteneriat catre partenerul principal are drept scop facilitarea obtinerii decontarii de la AM POSDRU conform intelegerii contractuale si nu reprezinta in fapt o recuperare a costurilor de la partenerul principal ca urmare a unor servicii prestate in beneficiul acestuia.

Avand in vedere cele mentionate, fiecare partener este beneficiar al fondurilor POSDRU contribuind la realizarea proiectului, iar relatia dintre partenerul principal

si ceilalti nu presupune o prestare de servicii, aspecte confirmate de altfel si de catre Autoritatea de Certificare si Plata in cadrul corespondentei purtate pe aceasta tema.

Un alt aspect important care reiese din analiza naturii activitatilor desfasurate in cadrul proiectelor si a responsabilitatilor asumate de fiecare partener il constituie faptul ca beneficiarii finali ai acestor proiecte sunt grupurile tinta carora le sunt adresate, respectiv persoanele care beneficiaza in mod gratuit de serviciile efectuate de acesti parteneri. Ca atare, nu exista o plata efectuata de acesti beneficiari (grupul tinta) catre parteneri, motiv pentru care partenerii nu realizeaza operatiuni in sfera de aplicare a TVA.

Astfel, operatiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor derulate prin POSDRU nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal si, in consecinta, aceste activitati nu pot fi incadrate in categoria celor scutite de TVA conform prevederilor art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, chiar daca societatile partenere sunt autorizate conform Ordonantei Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, mentionam ca intrucat operatiunile efectuate de parteneri in cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA din considerentele la care am facut referire mai sus, partenerii prevazuti in cadrul Acordurilor nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor, intrucat respectivele achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal".

Potrivit prevederilor legale si precizarilor anterior citate rezulta ca pentru a beneficia de deducerea TVA persoanele impozabile trebuie sa realizeze operatiuni taxabile (pentru care se colecteaza TVA) sau operatiuni scutite cu drept de deducere sau alte operatiuni cu drept de deducere, dar care sa fie in sfera operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei. Orice operatiuni realizate de o persoana impozabila care nu indeplinesc conditiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv cea referitoare la efectuarea "cu plata" a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii nu reprezinta operatiuni impozabile, nu intra in sfera de aplicare a TVA si, implicit, nici nu poate fi vorba de exercitarea vreunui drept de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor necesare realizarii unor asemenea operatiuni

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca X a incheiat cu Ministerul Muncii, Familiei si Protectiei Sociale (MMFPS), Directia Generala Autoritatea de Management pentru Programul Operational Sectorial "Dezvoltarea Resurselor Umane "AMPOSDRU" in data de X un contract de finantare avand ca obiect acordarea finantarii nerambursabile de catre AMPOSDRU pentru implementarea proiectului intitulat "Resursa umana, investitie valoroasa in turismul rural romanesc", contribuabilul avand calitatea de lider in cadrul proiectului. Avand in vedere ca aceste operatiuni nu sunt cuprinse in sfera de aplicare a TVA, conform prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul nu are drept de deducere pentru achizitiile destinate indeplinirii acestor obligatii contractuale conform prevederilor art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In vederea aplicarii unitare a prevederilor Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in data de 15.09.2015 organele de inspectie fiscala au solicitat Directiei de Legislatie in domeniul TVA, punctul de vedere cu privire la tratamentul fiscal al TVA aplicabil operatiunilor desfasurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU). Directia Generala de Servicii pentru Contribuabili a raspuns solicitarii noastre precizand faptul ca "pe website-ul MFP-Informatii despre

regimul TVA se gaseste circulara nr. x cu privire la tratamentul fiscal al TVA aplicabil operatiunilor desfasurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU)....De asemenea, in baza de date "Puncte de vedere legislatie" se gaseste adresa Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale nr. x cu punctul de vedere al acestei directii privind deducerea TVA aferente achizitiilor efectuate de catre un contribuabil in cadrul proiectului.... ". Atat din circulara nr. x cat si din adresa nr. x reiese ca aceste operatiuni nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal si contribuabilii nu au drept de deducere a TVA pentru aceste operatiuni conform prevederilor art. 145 din Codul fiscal.

In consecinta, fata de cele anterior prezentate rezulta ca X nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de X lei pentru achizitii destinate realizarii unor activitati ce nu intra in sfera de aplicare a taxei, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere

3.3.5 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de X lei.

În fapt, suma de **X lei** reprezinta taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere aferenta unor achizitii de prestari servicii de la S.C. X X SRL. - X si de la SC X SRL- X, contribuabil care conform Deciziei nr.X, a fost declarat inactiv la data de X.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila aferenta lunilor X achizitii de prestari servicii de consultanta, efectuate de S.C. X X SRL. - X, contribuabil care conform OPANAF nr. X , a fost declarat inactiv la data de X.

In evidenta contabila aferenta lunilor X, contribuabilul a inregistrat achizitii de prestari servicii, efectuate de SC X, contribuabil care conform Deciziei nr.X, a fost declarat inactiv la data de X.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1¹) si alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 25.05.2009:

"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

(1¹) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzactie efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscală, cu exceptia livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscală, cu exceptia achizitiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarati inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Nationale de Administrare Fiscală."

Coroborate cu prevederile art. 3, alin. (1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007:

“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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se retine că pentru perioadele în care societatile au fost declarate inactice și până la data la care s-a efectuat verificarea, **S.C. X S.R.L. a înregistrat în contabilitate documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru aceste documente societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.**

Astfel, afirmatia societății potrivit căreia *“Raportarea la firma inactiva din anul 2009 cu toate ca exista sentința definitiva a Curții de Apel Cluj prin care se clarifica faptul ca sub forma sa de emiterie a Ordinului Președintelui ANAF, a firmelor declarate inactice in anul 2009, fara publicarea in MO nu poate aduce efecte juridice”,* nu poate fi retinută în solutionarea favorabilă a contestatiei, deoarece, societatile furnizoare S.C. X X S.R.L. - X, respectiv SC X, au fost declarate inactice dupa data de 25.05.2009 si acesti contribuabili sunt cuprinsi in *“Lista contribuabililor inactivi/reactivati ”* publicata pe pagina de internet a ANAF la sectiunea *“Informatii publice”* asa cum rezulta din extrasele de pe site-ul Ministerului Finantelor si incepand cu data de 25.05.2009 a fost creat cadrul legal prin care contribuabilii inactivi se publica numai pe pagina de internet , nemaifiind necesara si publicarea in Monitorul Oficial, organele de control nu pot retine sustinerea contribuabilului.

Faptul ca societatea nu a consultat pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice portalul ANAF in vederea verificarii partenerilor de afaceri, nu o absolve de vina.

Intrucat conform OPANAF nr. X, S.C. X X SRL. - X, a fost declarat inactiv la data de X si acest contribuabil este cuprins in *“Lista contribuabililor inactivi/reactivati ”* publicata pe pagina de internet a ANAF la sectiunea *“Informatii publice”* asa cum rezulta din extrasele de pe site-ul Ministerului Finantelor si incepand cu data de 25.05.2009 a fost creat cadrul legal prin care contribuabilii inactivi se publica numai pe pagina de internet , nemaifiind necesara si publicarea in Monitorul Oficial, organele de solutionare nu pot retine sustinerea contribuabilului. Organele de inspectie fiscala mentioneaza in referatul cauzei urmatoarele: *“Mai mult decat atat, chiar daca SC X SRL nu a verificat Lista contribuabililor inactivi/reactivati, d-nul X (administratorul contribuabilului) in calitate de asociat unic respectiv administrator al SC X X SRL cu sediul si domiciliul fiscal la aceeasi adresa cu a contribuabilului a intrat in posesia acestei informatii. Precizam de asemenea ca din verificarea bazei de date a ANAF rezulta ca SC X X SRL incepand cu data de X nu a mai avut salariati respectiv nu a avut achizitii de prestari servicii de la alte societati. Mentionam ca pentru suma de X lei reprezentand servicii facturate de catre S.C. X X SRL. - X, contribuabilul nu a efectuat plati ci a evidentiat compensari prin inregistrarile contabile “401=5125, respectiv 5125=411” cu clientul X*

Potrivit prevederilor enumerate mai sus, rezultă că pentru suma de X lei, reprezentând TVA dedusă pe baza facturilor emise de către furnizori declarati contribuabili inactivi, societatea nu are drept de deducere conform prevederilor art.3 alin.(1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.11 alin. (1¹) si alin. (1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru

care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în suma de X lei.

3.3.6 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată neadmisa la deducere în suma de X lei.

In fapt, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în suma totală de X lei, pentru serviciile de consultanță facturate de către SC X SRL (TVA - X lei), SC X SRL (TVA - X lei) și SC X SRL (TVA - X lei), conform art. 146 alin (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât din documentele prezentate nu rezultă ca aceste servicii de consultanță au fost prestate.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile; [...].

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) **trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 – 147¹** din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza [art. 145](#) alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform [art. 145](#) alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...).**

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit [art. 11](#) alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca [art. 11](#) alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori*, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

În același sens pledează și dispozițiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]"

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice".

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, după cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

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

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investitional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile**.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, **persoana impozabilă este obligată nu numai să detină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective**.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Organele de inspectie fiscala precizeaza in referatul cauzei ca *“nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte ca au fost prestate serviciile de consultanta de catre SC X SRL si SC X SRL . Mai mult decat atat aceste societati nu au angajati, nu au avut achizitii de prestari servicii de la alte societati si asociatii si administratorii (d-na X si d-nul X, sot si sotie) sunt asociatii respectiv administratorii SC X SRL. Organele de inspectie fiscala considera ca aceste servicii de consultanta au fost facturate de catre cele doua societati doar pentru ca SC X SRL sa-si poata desfasura activitatea de partener pentru proiectele aflate in derulare, finantate din fonduri europene. Aceste facturi de prestari servicii au fost inregistrate in evidenta contabila in luna iX, exact in luna in care contribuabilul a emis facturile pentru prestarile de servicii in valoare totala de X lei (baza X lei + tva X lei), efectuate catre APDRP. De asemenea mentionam ca nu au fost efectuate plati de catre SC X SRL catre aceste societati, care figureaza cu obligatii fiscale de plata neachitate in suma totala de X lei.*

Pentru serviciile de consultanta facturate de catre SC X SRL, nu au fost acceptata la deducere taxa pe valoarea adaugata intrucat SC X SRL a prezentat ca si document justificativ doar un draft de proiect tehnologic de acvacultura pentru proiectul “ Reabilitare si modernizare Ferma Piscicola pentru cresterea intensiva a crapului in policultura cu somnul European” , astfel de proiecte tehnologice se pot lista si de pe internet. Au fost solicitate informatii suplimentare d-lui. X prin Nota Explicativa cu privire la aceasta prestare de servicii. Conform raspunsului dat de dl. X in calitate de administrator rezulta ca _ “prestarile de servicii se refera la un client nou pe care sa il aduca X si pe care sa il administram impreuna in vederea depunerii unui proiect de productie peste si procesare.....Nefinalizandu-se contractele de proiectare si consultant pentru noua firma, am sistat orice plata si orice colaborare cu X.” Din cele prezentate nu a rezultat ca SC X SRL a prestat un serviciu pentru contribuabil. Contribuabilul face mentiunea ca a raportat in declaratii aceste achizitii , intrucat considera ca aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere ca urmare a faptului ca SC X SRL nu a declarat livrarile in D394.”

Simpla contractare si achizitie a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala **nu sunt suficiente** pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei **"daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)"**. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inregistrurilor/sustinerilor emaneate exclusiv de la X si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initiierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei dovezi obiective care sa sustina continuitatea intentiei declarate, iar motivatiile societatii privind schimbarile legislative si de piata nu pot fi retinute in favoarea deducerii TVA, contestatara nedemonstrand ca din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse sau care au determinat-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale, in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul activitatii economice, a serviciilor achizitionate.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia X pentru TVA neacceptata la deducere in suma de X lei.

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata stabilita in suma de **X lei**.

3.4. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind încălcarea prevederilor legale în desfășurarea inspecției fiscale, atrag nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată petenta arată că inspectorii fiscali pe perioada controlului au folosit un scenariu prédéfinit (exista indicii in acest sens) asa zisul control inopinat, poprire asiguratorie, inspecție fiscală, extindere perioada, super extindere perioada cu toate ca se cunoșteau toate datele contabile specific.

Societatea mentioneaza ca nu s-a avut in vedere art. 12 Buna-credință din Codul de procedură fiscală arată următoarele: Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credința, în scopul realizării cerințelor legii, deoarece s-au interpretat toate evenimentele economice din cadrul X ca fiind dependente doar de voința X ignorând ca orice activitate desfășurata este dependent de mulți factori externi si care nu sunt sub controlul societatii.

Contestatarea subliniază necesitatea respectării principiului Claritate, simplitate și corectitudine în relația cu contribuabilii iar mesajele transmise de administrația fiscală trebuie să fie accesibile pentru toate categoriile de contribuabili, indiferent de nivelul de pregătire al acestora.

In drept, potrivit dispozițiilor art.107 și art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 107 - „(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, **acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere** potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

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

„Art. 109 – Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențele de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Totodată, conform art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept; [...]”.

„Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului

administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. **Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta**, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Trebuie mentionat ca organele de inspectie fiscala, conform prevederilor art.107, alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscala, care contine constatarile si consecintele fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, in acest sens a fost instiintat prin adresa nr. X despre data, ora si locul de defasurare a discutiei finale

Constatarile inspectiei si consecintele lor fiscale au fost prezentate d-lui X in calitate de administrator al contribuabilului in data de X, la sediul contribuabilului, care si-a exprimat verbal intentia de a depune un punct de vedere in termenul legal. Punctul de vedere a fost depus la registratura D.G.R.F.P. si inregistrat sub nr. X

De mentionat ca dreptul sau la aparare a fost respectat, contribuabilul formuland contestatia impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectiei fiscala incheiat in conditiile descrise anterior, contestie in cadrul careia a putut sa valorifice orice argumente de drept si de fapt si elemente de doctrina pe care le-a considerat relevante in sustinerea cauzei.

De asemenea, trebuie precizat ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca au fost respectate prevederile art. 5 si art. 6

din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare si au analizat cu deplina obiectivitate toate operatiunile desfasurate de catre contribuabil, iar in conformitate cu prevederile art. 94 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare Obiectul si functiile inspectiei fiscale sunt „(1) *Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale....* “ si nicidecum pronuntarea cu privire la deciziile clientilor societatii referitoare la plati, indiferent de forma de proprietate a acestor clienti, fie ca sunt institutii publice sau persoane juridice private.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.5. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si TVA stabilita suplimentar, în sumă totala de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA stabilita suplimentar, in conditiile in care nu se contesta modul de calcul si stabilire a acestora iar contestatia se respinge in privinta impozitului pe profit stabilit suplimentar si a TVA stabilita suplimentar.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa de Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, s-au calculat, pentru perioada X, accesorii in suma totala de X lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si pentru perioada X, accesorii in suma totala de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere).

Contribuabila contesta accesorii in suma totala de X lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si accesorii in suma totala de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere).

In drept, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Nivelul dobanzii de intarziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința nivelului penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

"Art. 120¹. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma totală de X lei din care accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în suma de X lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane

juridice nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. X al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de X lei si impozit pe profit in suma de X lei, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma totala de X lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de X, cu privire la accesoriile in suma totala de **X lei** din care accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si accesorii in suma de X lei aferente impozitului stabilit suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor art.11, art. 19, art.21, art. 35, art. 126, art. 128, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 138, art. 140, art. 145, art. 146, art. 150, art. 153, art. 155, art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2, art. 5, art. 6, art. 23, art. 43, art. 46, art. 91, art. 92, art. 94, art. 102, art. 107, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 3, alin. (1) și alin. (2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2, 10, 12, 13, 44, 45, 46, 48 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificarile și completările ulterioare, punctele 42 si 259 din Ordinul nr. 3055/2006 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila, art. 7, art.73, art. 268, art. 269, art. 270, art. 272, art. 279, art. 280, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. X de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de X lei reprezentând:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.