



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.319 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

SC .X. SRL din .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub
nr.**A_SLP1375/30.06.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./25.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP1375/30.06.2015, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în municipiul .X., str..X., jud..X..

Societatea contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **30.03.2015**, așa cum reiese din confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **24.04.2015**, așa cum rezultă din

stampila instituției aplicată pe originalul contestației, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-CS .X./25.03.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015, societatea susține următoarele:

1. Referitor la constatările fiscale privind impozitul pe profit:

În ceea ce privește reconsiderarea diferențelor de curs favorabile în suma de .X. lei, contestația precizează:

- în luna iunie 2008 s-a realizat majorarea de capital a SC .X. SRL prin emiterea către asociatul majoritar a unui număr de 2.246.152 părți sociale la o valoare totală de .X. lei, echivalentul în lei la cursul de .X. lei/EURO a sumei de .X. EURO. Plata efectivă a părților sociale emise către asociatul majoritar s-a realizat la un curs de .X. lei/EURO, acesta fiind cursul valabil în data de 25.06.2008. În urma acestei tranzacții s-a generat o diferență de curs în suma de .X. lei.

- diferența de curs înregistrată între data constituirii obligației de plată și data vărsării capitalului social a fost contabilizată în contul 1068 "Alte rezerve", conform Secțiunii 7.9 - Capital și Rezerve, la punctul 203, alineatul 2) din reglementările contabile OMF 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, actualizat cu OMFP 2374/2007.

- diferențele favorabile de curs dintre momentul subscrierii și plății capitalului social, au fost stabilite în conformitate cu reglementările contabile în vigoare la acel moment, prin reflectarea lor în "*Situația modificărilor capitalului propriu*".

Mai mult, contestația subliniază că în deschiderea Capitolului 7 al OMF nr.1752/2005, „Funcțiunea conturilor” se menționează ca „*Funcțiunea conturilor prezentată în acest capitol nu este limitativă, fiind exemplificat*”

modul de înregistrare contabilă a principalelor operațiuni economico-financiare. De asemenea, la reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.”

Contestatară precizează că analiza tranzacției trebuie făcută din perspectiva faptului că e vorba de un element de capital și nu din perspectiva faptului că sunt disponibilități bănești în valuta care se evaluează.

Astfel, contestatoarea consideră că motivele organelor de inspecție fiscală sunt limitate doar la aspectele care au fost favorabile reclasificării acestei sume de către organul de inspecție fiscală, fără a avea însă o imagine de ansamblu cu privire la toate aspectele legislativ-contabile, cu principiile aferente.

În consecință, contestatoarea consideră că a aplicat corect prevederile contabile la momentul respectiv și, implicit, cele fiscale și pe cale de consecință, solicită anularea obligației fiscale suplimentare de natură impozitului pe profit determinat precum și a obligațiilor accesorii calculate, astfel cum sunt acestea înscrise în Decizia de impunere nr. F-CS .X. și RIF nr. F-CS .X. din 25.03.2015.

De asemenea, contestatară invocă prevederile art.23 și art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizând că termenul de prescripție de 5 ani s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2014.

Astfel, concluzia contestatarii este că obligația fiscală suplimentară stabilită cu titlu de impozit pe profit în suma de .X. lei și accesoriile aferente acestora în suma de .X. lei, au fost stabilite și impuse de către organul de inspecție fiscală, în mod nelegal, motiv pentru care solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-CS .X./25.03.2015 și RIF nr. F-CS .X./25.03.2015.

2. Referitor la constatările fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au negat, în mod nejustificat și nelegal, dreptul societății de a deduce TVA aferentă achizițiilor de bunuri „paleți” efectuate de la furnizorii din localitatea .X. și anume: SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, contestatară precizează următoarele argumente:

- motivele de fapt invocate de organele de inspecție fiscală pentru acest refuz sunt fondate exclusiv pe comportamentul fiscal inadecvat al celor cinci societăți furnizoare,
- achizițiile efectuate de la aceste societăți au fost reale, contravaloarea

acestor tranzacții s-a achitat prin banca iar societatea a prezentat organului de inspecție fiscală toate documentele care justifică intrarea bunurilor în gestiune respectiv comanda, factura, aviz de însoțire a mărfii, nota de recepție, fișa de magazie, bonuri de consum, Registrul de evidență a accesului autovehiculelor la obiectivul .X., etc,

- referitor la faptul că aceste societăți furnizoare fac obiectul unei cercetări penale și că ar fi fost ridicate de la SC .X. SRL înscrisurile deținute din raporturile comerciale derulate cu aceste societăți nu are nicio relevanță asupra realității operațiunilor comerciale desfășurate cu aceste firme,

- este lipsita de orice suport legal susținerea potrivit căreia SC .X. SRL nu a încheiat contracte pentru tranzacțiile derulate cu cele 5 societăți ce livrau bunuri de natura paletilor de lemn, în care să fie prevăzute obligațiile contractuale, modul cum se transporta bunurile și "*clauze contractuale care să apere beneficiarul împotriva unor eventuale litigii*" întrucât s-a prezentat în timpul inspecției fiscale modul de organizare și procedurile standard aplicabile pentru achizițiile de materii prime și materiale auxiliare necesare desfășurării activităților economice, oferte de pret primite atât de la furnizorii de paleti în discuție cât și de la alți furnizori de paleti și exemple de comenzi întocmite către fiecare din cei 5 furnizori de paleti din .X. (Anexa 4 și 5).

- în privința încheierii contractelor, se invocă prevederile art.1182, art.1188 art.1167 din Codul Civil,

- argumentul referitor la faptul că mijloacele de transport înscrise pe avizele de expediție aparțin "societății SebePal Trans, persoana juridică care nu are relații cu furnizorul de bunuri." este lipsit de relevanță pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, întrucât au existat avize de însoțire a mărfii, completate cu datele necesare identificării mijloacelor de transport, transporturile s-au efectuat în mod real, fiind înregistrate în registrul special pus la dispoziția organului de inspecție fiscală iar marfa a fost înregistrată în evidențele contabile, data în consum și plătită prin banca.

Mai mult, contestatara subliniază că se contestă modul în care organul de inspecție fiscală și-a exercitat rolul activ în efectuarea inspecției fiscale, corelat cu principiul bunei credințe statuat de art.12 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât organul de inspecție fiscală se rezuma să consemneze situația de fapt și să o încadreze într-un temei de drept, fără a lua în considerare toate circumstanțele, înscrisurile și apărările prezentate de societate, fără a avea în vedere cadrul legislativ aplicabil în materia obligațiilor în general și a contractelor, în particular, iar situația fiscală a fost stabilită în mod eronat și nelegal.

De asemenea, contestatara precizează că organele de inspecție

fiscală au denaturat noțiunea de persoană impozabilă, or cele 5 societăți furnizoare de paleti sunt persoane juridice constituite conform Legii societăților nr.31/1990, în vederea desfășurării activităților detaliate la art. 127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au primit un cod valid de TVA fiind înregistrate în „Registrul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA”.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu a apreciat corect și complet informațiile disponibile cu privire la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și documentele prezentate care dovedesc faptul că cele 5 societăți au fost constituite conform legii și au desfășurat efectiv activități economice în perioada verificată, având calitatea de persoane impozabile în sensul art. 127 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatarea precizează că în cadrul desfășurării activității sale economice a întreprins toate măsurile ce țin de calitatea sa de partener comercial onest și de bună credință.

Societatea consideră că documentele prezentate organelor de inspecție fiscală, precum și cele anexate constatației fac dovada îndeplinirii celor două condiții care trebuie respectate pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de paleti, prevăzute de art.146 alin.1 lita) din Codul Fiscal și art. 155 Cod Fiscal coroborate cu îndeplinirea calității de persoane impozabile a furnizorilor.

În acest sens, contestația face referire la principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție („CEJ”) în cauze precum C-146/05 Albert Collee, în conformitate cu care statele membre nu au dreptul să impună condiții formale, ce depășesc ceea ce este necesar pentru ca autoritățile fiscale să se asigure că TVA este corect percepută la bugetul de stat și pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei. Astfel, .X. consideră că este neproporțională măsura prin care societății i se cere să plătească suplimentar TVA deoarece furnizorii săi nu și-au îndeplinit obligațiile fiscale și legale privind declararea și plata TVA.

Față de aceste constatări, contestația consideră că a avut în vedere prevederile art 145, alin. 1 și alin. 2, lit. a) art. 146, alin. 1, lit. a) din Codul fiscal, iar achiziția bunurilor a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale Societății, și anume folosirea paletelor pentru ambalarea și vânzarea cărămizilor tip BCA, iar pentru a dovedi achiziția bunurilor, societatea a prezentat atât facturile fiscale în original emise de furnizor, contractele sau comenzile ferme încheiate cu acesta, precum și alte documente justificative.

De asemenea, societatea susține că a dedus TVA în baza facturilor în original emise de furnizori, facturi ce conțin elementele obligatorii cerute de art.155 alin (5), facturi ce reprezintă documente justificative atât din

punct de vedere contabil, cat si din punct de vedere fiscal.

Contestatoarea invocă în susținere și:

- deciziile CEJ în cazurile 95/07 Ecotrade, C-90/02 Bockemuhl, C-285/11 Bonik care rețin faptul că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în general, face parte integrantă din sistemul de TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfhsa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec, p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec, p. 1-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec, p. 1-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și Dăvid, punctul 38)." Practic, dreptul de deducere se exercită imediat pentru TVA aferentă achizițiilor realizate de contribuabili, atât timp cât respectiva persoană este o persoană impozabilă ce realizează, în principiu, operațiuni taxabile, cum este și cazul .X..

- deciziile CEJ în cazurile C-123/87 și C-330/87 „Lea Jorion, nee Jeunehomme, and Societe anonyme d'etude et de gestion immobiliere „EGI" v. Belgian State", CEJ concluzionează că informațiile suplimentare nu trebuie ca prin numărul lor sau natura lor tehnică să îngrădească în asemenea manieră exercitarea dreptului de deducere a TVA, încât aceasta să devină practic imposibilă sau excesiv de dificilă,

- decizia ICCJ nr.2517/2014 și nr.2601/2014

Astfel, contestatara precizează că toate motivele invocate de organele de inspecție fiscală pentru justificarea deciziei de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de TVA și accesorii aferente operațiunilor economice desfășurate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, și SC .X. SRL în perioadele 01.12.2008-29.02.2012 și 01.03.2012-30.04.2014 sunt doar fapte săvârșite de către alți comercianți care "au depus „Deconturile de TVA cod 300", Declarația 101 "Impozit pe profit,, fara sume și care nu au raportat aceste tranzacții in Declarațiile informative" Formular 394 (pag.19-22 respectiv pag.30-32 din RIF), nu faptele contribuabilului supus inspecției fiscale, acestea neconstituind situații de fapt care să genereze obligații fiscale suplimentare și exced oricărei culpe a contestatarii.

În concluzie, contestatoarea consideră că a făcut dovada realității desfășurării operațiunilor economice, dovadă reprezentată prin factură și în existența relației comerciale care a stat la baza emiterii acelei facturi (comenzi ferme, facturi, dovada intrării bunurilor în gestiune, dovada efectuării plății prin ordin de plată bancar). Astfel, contestatoarea consideră că aplicarea unei sancțiuni atât de drastice precum nepermiterea deducerii TVA contravine în mod evident nu doar principiului proporționalității, ci și celui al neutralității TVA, reliefat în mod constant în

jurisprudența CEJ în materie.

3. Contestatara precizează că Decizia de impunere nr.CS .X./25.03.2015 nu cuprinde toate elementele prevăzute de art.87 și art.43 alin.2 lit.e) și lit.j) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu cuprinde motivele de fapt ale constatărilor cuprinse la pct.4 referitoare la *Achiziții de la furnizori care nu respecta obligațiile unei persoane impozabile*, organul de inspecție fiscală rezumându-se să menționeze la aceste puncte doar sumele stabilite cu titlu de diferențe de TVA și accesorii, referindu-se în mod eronat la achizițiile "de la un număr de șase societăți ale căror documente nu îndeplinesc condițiile de documente justificative", pe care nu le denumeste și care nu concorda nici măcar cu numărul societăților menționate în Raportul de Inspecție fiscală, pentru fiecare din cele două perioade analizate.

4. Contestatara solicită și exonerarea sa de la plata sumei de .X. lei, reprezentând obligații fiscale suplimentare și accesorii aferente acestora, ca urmare a anularii parțiale a Deciziei de impunere nr.F-CS .X./25.03.2015 și a RIF nr. F-CS .X./25.03.2015.

Totodată, se solicită și restituirea către SC .X. SRL a sumei de .X. lei, în temeiul art.117 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-CS .X./25.03.2015, constatându-se următoarele:

1. În ceea ce privește **impozitul pe profit** perioada verificată a fost 01.01.2008-31.12.2013.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, întrucât:

- în data de 05.06.2008 societatea majorează capitalul social prin emiterea către acționar a unui număr de 2.246.152 acțiuni la o valoare totală de .X. lei echivalentul în lei la cursul de 3,6284 lei/euro a sumei de .X. euro,

- plata acțiunilor emise către acționar s-a realizat la un curs de 3,6760 lei/euro, curs valabil în data de 25.06.2008,

- în data de 25.06.2008, societatea înregistrează nota contabilă:
5124.2.1 "Cont la Banca în devize" = 1068 "Alte rezerve" .X. lei

Societatea verificată a înregistrat diferențele de curs pe seama capitalurilor proprii, adică a înregistrat diferența de curs între data

constituirii obligatiei de plata si data varsarii capitalului social in contul 1068 „Alte rezerve”.

Organele de inspectie fiscala au stabilit că:

- suma în valută reprezentând capitalul social vărsat constituie disponibil în contul 5124 ”Conturi la banci în valută” care generează diferențe de curs valutar și urmeaza tratamentul contabil și fiscal prevăzut de actele normative în vigoare, respectiv Ordinul nr.1752/2005, completat de Ordinul nr.2374/2007, Sectiunea 7.3.4. – Casa si conturi in banci, pct. 140, 141 si 142 .

- societatea nu respecta prevederile invocate, întrucât inregistrarile contabile efectuate nu implica utilizarea conturilor 141 “*Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*” , respectiv 149 “*Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii*” ,

- nu este vorba despre un castig sau o pierdere generata de emiterea, vanzarea de instrumente de capitaluri proprii, ci reprezinta diferente de curs valutar aferente disponibilitatilor în conturi de la data subscrierii capitalului social pana la data varsarii efective a acestuia,

- înregistrarile efectuate de catre .X. sunt 5124 “*Conturi curente la bănci*” = 456 “*Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul*” în rosu cu suma de .X. lei si 5124 “*Conturi curente la bănci*” =1068 “*Rezerve*” în negru pentru diferenta de curs valutar între data subscrierii si data varsarii,,

- tratamentul contabil al diferențelor de curs valutar favorabile rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris nu a fost corect aplicat de societate, respectiv societatea ar fi trebuit sa efectueze inregistrarea contabila:

456 “*Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*” = 765 “*Venituri din diferente de curs valutar*”

Urmare deficientei constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si au stabilit diferenta de impozit pe profit in suma de .X. lei întrucât au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe profit au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei conform art.120 alin.1, alin.7 și art.120¹ alin.2 lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată perioada verificată a fost 01.12.2008-30.04.2014.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus eronat TVA în sumă de **.X. lei** în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

În timpul derulării inspecției fiscale, în vederea obținerii unor date suplimentare referitoare la cele cinci societăți, care să certifice realitatea și legalitatea tranzacțiilor desfășurate de această societate, organele de inspecție fiscală au accesat baza de date ANAF – Informații publice și au constatat că:

- SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. și SC .X. SRL au depus declarațiile aferente tranzacțiilor efectuate, respectiv Deconturile de TVA cod 300, Declarația 101 „Impozitul pe profit”, însă fără sume și nu au raportat aceste operațiuni în Declarațiile informative (formular 394) privind livrarile/prestarile, achizițiile efectuate pe teritoriul național,

- mijloacele de transport menționate în avizele de expediție nu aparțin furnizorilor, în cauză, respectiv nu se poate stabili relația economică între furnizori și societatea de transport,

- furnizorii nu respectă obligațiile unei persoane impozabile așa cum se precizează la art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- societatea verificată nu are încheiate contracte cu acești furnizori în care să fie specificat clar care sunt obligațiile contractuale și, modul cum se realizează transportul bunurilor precum și eventualele clauze contractuale care să apere beneficiarul împotriva unor eventuale litigii .

Mai mult, organele de inspecție fiscală susțin că în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv pct.46 alin.(1), trebuie să ia în considerare orice alte elemente, în cazul de față mențiuni referitoare la avizele de expediție, care să certifice realitatea și veridicitatea documentelor justificative care stau la baza deducerii de taxă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, nu sunt documente justificative, fapt pentru care înregistrarea în contabilitate a acestora atrage răspunderea societății, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Organele de inspecție fiscală precizează că toate aceste societăți fac obiectul unei cercetări penale, fiind ridicate de la SC .X. SRL toate documentele legate de tranzacțiile efectuate cu acestea.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesoriile în sumă de **.X. lei** conform art.120 alin.1, alin.7 și art.120¹ alin.2 lit.c din OG

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

PROCEDURĂ

1. În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2008, invocată de contestatoare se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (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”, iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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”.

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

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.34 alin.1 lit.b și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

“ART. 34 -Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

[...] b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a). [...]

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor.[...]”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în OMFP nr.79/2007 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă" referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

“ I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

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.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit".

Rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2009, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

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 eficiența prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2008-31.12.2013 inspecția fiscală a fost începută în data de 04.08.2014, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.66 și finalizată în data de 25.03.2015, iar Decizia de impunere nr.F-CS .X. a fost emisă la data de 25.03.2015.

Astfel, în perioada cuprinsă între 04.08.2014-25.03.2015, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2010 pentru impozitul pe profit și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 04.08.2014 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 66) rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția impozitului pe profit pentru anul 2008.

2. În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal atacat, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă motivele invocate de contestatoare vizând nerespectarea prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.j) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt care au stat la baza emiterii acesteia sunt fondate pentru determinarea nulității deciziei de impunere.

In fapt, sub aspect procedural cu privire la obligațiile suplimentare stabilite suplimentar în sarcina sa societatea consideră că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015 este nelegală prin prisma nerespectării dispozițiilor art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.j) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca nu cuprinde mentiunile obligatorii prevazute de lege, respectiv indicarea motivelor de fapt care au stat la baza emiterii acestui act administrativ fiscal/titlu de creanta.

In drept, potrivit art.86 alin.(1) si art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„ART.86

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la [art. 43](#). Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la [art. 43](#) alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și quantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie 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;*
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.***

Se retine ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala nr. F-CS .X./25.03.2015 a fost emisa in baza art.86 si art.87 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite si contributi datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum si elementele prevazute la art. 43 din acelasi act normativ.

Totodata, se retine ca la baza Deciziei de impunere nr. F-CS .X./25.03.2015 stă Raportul de inspectie fiscala nr. F-CS .X./25.03.2015 impreuna cu anexele sale, asa cum se stipuleaza si la Cap. 5 – Dispozitii finale din decizie fiind respectate si prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza ca:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Cu privire la invocarea nulitatii actelor administrative atacate pentru pretinsa incalcare a prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) din Ordonanta Guvernului nr.92/3003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile completarile si completarile ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

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.”

In conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinata doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevazute de lege referitoare la 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) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.F-CS .X./25.03.2015 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât:

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspecție fiscală a depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Astfel, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate se reține că neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele

de inspectie fiscala, ca urmare a nerespectarii de catre acestea a prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) lit.e) și lit.j) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

FOND

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Directia Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la tratamentul fiscal aferent diferențelor de curs valutar pentru disponibilitățile în conturi de la data subscrierii capitalului social până la data vărsării acestuia, respectiv dacă diferențele favorabile de curs valutar sunt venituri impozabile.

În fapt, în data de 05.06.2008, SC .X. SRL a majorat capitalul social prin emiterea unui numar de 2.246.152 actiuni la o valoare totala de .X. lei, echivalentul in lei la cursul de .X. lei/euro a sumei de .X. euro, iar plata efectiva a actiunilor emise s-a realizat la un curs de .X. lei /euro, cursul valabil in data de 25.06.2008.

SC .X. SRL inregistreaza la data de 25.06.2008, următoarea notă contabilă:

5124.2.1 "*Cont la Banca in devize*" = 1068 "*Alte rezerve*" cu suma de .X. lei, reprezentând diferente favorabile de curs valutar intre cursul de schimb de la data subscrierii capitalului social si cursul de schimb la data varsarii acestuia.

Astfel, în urma acestei tranzacții au fost generate diferențe favorabile de curs valutar pe care SC .X. SRL le-a înregistrat în creditul contului 1068 "*Alte rezerve*". Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste diferențele favorabile de curs valutar în sumă de .X. lei sunt venituri impozabile pe care societatea trebuia să le aibă în vedere la stabilirea impozitului pe profit.

În drept, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2008:

"(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.”

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

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau 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”.

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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.

Deasemenea, sunt aplicabile prevederile art.20 din același act normativ, sus menționat, conform căruia:

“Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;*
- b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare și investiții deținute ca imobilizări, înregistrate astfel potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;*
- c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;*
- d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.”*

Astfel, potrivit prevederilor sus menționate, veniturile neimpozabile sunt prevăzute limitativ, alte venituri neputând fi încadrate în categoria veniturilor impozabile.

Conform pct.173 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

“173. - (1) Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datorilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.”

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că diferențele de curs valutar favorabile care apar cu ocazia decontării creanțelor în valută corespunzător acțiunilor subscrisei la un curs diferit față de cele la care au fost înregistrate inițial la momentul subscrierii trebuie recunoscute ca venituri în perioada în care apar.

Se reține că societatea a înregistrat în creditul contului 1068 *“alte rezerve”* suma de .X. lei, reprezentând diferențe favorabile de curs valutar între cursul de schimb de la data subscrierii capitalului social și cursul de schimb la data varsării acestuia.

Organul de soluționare reține că legea fiscală trimite la veniturile care se înregistrează în contabilitate, iar din punct de vedere contabil sunt incidente prevederile pct.213 lit.e din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“213. - Veniturile financiare cuprind:
(...) e) venituri din diferențe de curs valutar;(...)”*

Fapt confirmat de funcția contabilă a conturilor prevăzută de OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont bifuncțional.

În debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (101);

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate acționarilor/asociaților sau bunurile retrase cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531, 205, 208, 211, 212);

- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută la sfârșitul exercițiului (765).

În creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură al acționarilor/asociaților la capitalul entității (205, 208 la 231, 233, 301, 302, 303, 361, 371, 381);

- sumele depuse ca aport în numerar (512, 531);

- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);

- capitalul social retras de acționari/asociați, precum și capitalul social lichidat, potrivit legii (101);

- decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (106);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la încheierea exercițiului sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută (665).

Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat, iar cel creditor, datoriile entității față de acționari/asociați.

și Contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar.

În creditul contului 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" se înregistrează:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută (512, 531);

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (232, 234, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461);

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută și evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 451, 453, 455, 462, 509);

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților în valută, existente în

casierie sau în conturi la bănci, precum și a altor valori de trezorerie în valută (512, 531, 508, 541, 542);

- diferențele favorabile de curs valutar aferente participațiilor în societățile nerezidente consolidate, la cedarea acestora (107).

Astfel, diferențele de curs valutar favorabile, rezultate din operațiunile de natura subscrierii și varsării capitalului social în valută se înregistrează în conturile de venituri financiare, respectiv *contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar"*.

Față de cele de mai sus se reține că tratamentul contabil aplicat diferențelor favorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris nu a fost corect aplicat de societate, aceasta trebuind să efectueze înregistrarea contabilă:

456	=	765
<i>"decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"</i>		<i>"venituri din diferențe de curs valutar"</i>

Referitor la argumentul societății potrivit căruia diferența de curs înregistrată între data constituirii obligației de plată și data vărsării capitalului social, trebuie înregistrată în contul 1068 "*Alte rezerve*" conform pct.203 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că articolul de lege se referă la câștigurile legate de răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit a instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni) și nu la majorare de capital. Mai mult, contestatara invocă trunchiat articolul de lege.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, anterior citate, se va respinge contestația ca netemeiată pentru veniturile din diferențele favorabile de curs valutar în sumă de .X. lei aferente capitalului social subscris și vărsat cu care s-a majorat impozitul pe profit aferent anului 2008 cu suma de **.X. lei**.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se aduc critici cu privire la modul de calcul al majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor e investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL pe considerentul că furnizorii nu au declarat aceste operațiuni și pe cale de consecință nu a fost dovedită calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere fiscal a acestor furnizori fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

În fapt, în perioada 03.2010 – 04.2014, SC .X. SRL a achiziționat paleți de la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Astfel, în urma achizițiilor, **SC .X. SRL** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de furnizori.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de paleți de la cele 5 societăți, mai sus enumerate, întrucât *«documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, nu sunt justificative, nu sunt emise de o persoană impozabilă (...)»*, fiind încălcate prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că *« toate aceste societati fac obiectul unei cercetari penale, fiind ridicate de la .X. SRL toate documentele legate de tranzactiile efectuate cu acestea »* iar societățile furnizoare nu au avut salariați, nu au deținut active patrimoniale și există informații de la parteneri privind numai livrări pe care nu le declară nu și achiziții pe care le-ar fi efectuat pentru a avea ce livra, având astfel un comportament fiscal inadecvat și comportându-se ca persoane neimpozabile din punct de vedere a TVA.

Organele de inspecție fiscală nu contestă realitatea achizițiilor efectuate, motiv pentru care nu au stabilit în sarcina societății diferite și accesorii de natura impozitului pe profit, care evident ar fi derivat din considerarea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu achiziția bunurilor ca fiind nedeductibile, însă au apreciat că documentele care stau la baza deducerii taxei nu sunt documente justificative din punct de vedere fiscal.

Mai mult, prin adresele nr..X./23.06.2015 și nr..X./05.08.2015 organele de inspecție fiscală au precizat că în urma inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL nu au fost sesizate organele de urmărire penală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SRL precizează că si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de paleți conform prevederilor legale în vigoare și nu poate fi ținută răspunzătoare de faptele furnizorilor săi.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, respectiv 03.2010 – 04.2014:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care începând:

- în perioada 01.01.2010 – 31.12.2012 stipulează că:

“(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;”

- în perioada 01.01.2013- 31.12.2013 stipulează că:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o

factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

- în perioada 01.01.2014-30.04.2014 stipulează că:

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

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

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în formă aplicabilă din data de 01.01.2010, prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor semnalate în cauza supusă soluționării :

“ 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.(5) din Codul fiscal, [...]”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).

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

Astfel, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor, respectiv:

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

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- b) data emiterii facturii;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;
- m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
- n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";
o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;
p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că societățile care au emis facturile:

- au depus declarațiile aferente tranzacțiilor efectuate, respectiv deconturile de TVA cod 300, declarația 101 privind impozitul pe profit, fără sume, nu au raportat aceste operațiuni în declarațiile informative cod 394 privind livrările/prestările, achizițiile efectuate pe teritoriul național,
- nu au înregistrat în contabilitate veniturile obținute, nu au declarat și plătit obligațiile fiscale ce decurg din tranzacțiile efectuate, neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în deconturile de TVA,
- nu au avut salariați, nu au deținut active patrimoniale,
- din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală privind realitatea existenței mijloacelor de transport, s-a constatat că în avizele de expeditie anexate facturilor de achiziție la rubrica « Date privind expeditia » este menționat numele unor persoane fizice și numere de înmatriculare ale unor mijloace de transport ce aparțin societății Sebebal Trans SRL, societate care nu a fost implicată în tranzacțiile economice efectuate între .X. SRL și societățile din .X. .

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu contestă realitatea achizițiilor efectuate, motiv pentru care nu au

stabilit cheltuieli nedeductibile cu achiziția bunurilor și nu au sesizat organele de cercetare penală, iar prin adresa nr..X./05.08.2015 organele de inspecție fiscală au precizat că « *Prin documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către SC .X. SRL am considerat că s-a făcut dovada efectuării operațiunii și intrării în gestiune* ».

Cu toate acestea, concluzia organului de inspecție fiscală a fost că nu sunt îndeplinite toate condițiile legale privind exercitarea dreptului de deducere a TVA « (...) *furnizori au comportament fiscal inadecvat comportându-se ca persoane neimpozabile din punctul de vedere al TVA* », iar « *documentele emise de acești furnizori își pierd calitatea de documente justificative, acestea nefiind emise de către o persoană impozabilă așa cum se precizează la art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.* »

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte care sunt datele și informațiile necomplete, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, în condițiile în care societatea contestatară a prezentat "*documente prin care se justifică intrarea bunurilor (paleți) în gestiune respectiv comandă, factura, aviz de însoțire a mărfii, note de recepție, fișe de magazie, bonuri de consum, etc, și utilizarea lor în procesul de producție*", fără însă a fi verificat stocul scriptic și factual, dacă există neconcordanțe.

Totodată, faptul că societățile care au emis facturile nu au depus declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA și faptul că împotriva unora au fost formulate plângeri penale nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere, atâta vreme cât organele de inspecție fiscală nu au constatări cu privire la fictivitatea operațiunilor și au precizat că nu au sesizat organele de urmărire penală privind realitatea tranzacțiilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă tranzacțiile comerciale consemnate în documentele justificative, în raport cu destinația dată produselor aprovizionate, respectiv întocmirea corespunzătoare și cronologică a documentelor care atestă intrarea produselor în gestiunea cumpărătorului și evidențierea modului de utilizare ulterioară a acestora, fie prin comercializarea ulterioară către clienți, fie prin

folosirea în interesul propriu al societății, fie se află în stocul de marfă existent.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.125¹ pct.18 și art.127 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; art.127 (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”, fapt pentru care calitatea de persoană impozabilă trebuie analizată de organele de inspecție fiscală din punct de vedere al activității desfășurate.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă marfurilor achiziționate.

Mai mult, este relevantă în speță și jurisprudența comunitară, respectiv cauzele reunite C80/11 și C142/11 care au ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate, în temeiul art.267 TFUE, de Baranya Megyei Bíróság și de Jász Nagykun Szolnok Megyei Bíróság (ambii din Ungaria).

Astfel, pe fond, cauzele reunite supuse dezbaterii vizează practica autorităților fiscale naționale legate de refuzul acordării dreptului de deducere a taxei în cazul unui contribuabil, legat în mod corelativ de un comportament nelegal al emitentului facturilor aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate și pentru care se solicita exercitarea acestui drept.

În acest sens, se reglementează în mod explicit sarcina probei și ce obligație are persoana impozabilă de a se asigura cu privire la

comportamentul legal al emitentului acestor facturi, având în vedere următoarele articole din legislația comunitară:

“1) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

2) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.”

Așadar, se reține că atât din punct de vedere al legislației române cât și din punct de vedere al jurisprudenței europene, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-

CS .X./25.03.2015 organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a prevederilor pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal fără să menționeze în ce sens nu au fost acestea respectate, pentru reanalizarea situației privind TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, pe perioada verificată se va face aplicațiunea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3[^]1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, și se va desființa parțial decizia de impunere contestată, pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei** urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

Totodată, având în vedere principiul de drept **“accesorium sequitur principale”** conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa în parte decizia de impunere contestată și pentru dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere în suma de **.X. lei** aferente TVA.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

3. Referitor la capătul de cerere privind restituirea sumei de .X. lei, reprezentand impozit pe profit, TVA si accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr.F-CS .X./25.03.2015, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate investi cu solutionarea acestuia în condițiile în care cererile de restituire a unor sume de la buget se adresează organului fiscal în administrarea căruia se află contribuabilul.

In fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2008-30.04.2014 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA.

In cuprinsul contestatiei societatea solicita "(...) ca urmare a anulării parțiale a Deciziei de impunere nr.F-CS .X. și a RIF nr.F-CS .X., astfel cum a fost aceasta solicitată la pct.2 și 3 din prezenta contestație, solicităm și restituirea către .X. a sumei de .X. lei, în temeiul **art.117 alin.1 lit.a din CPF**".

In drept, restituirea sumelor de la bugetul statului se face in conditiile prevazute de art.117 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la momentul inregistrarii cererii, unde se prevede :

" Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță;(...)",

coroborat cu prevederile O.M.F.P. nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal:

"2. Restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, potrivit prevederilor art. 33 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, denumit în continuare organul fiscal competent.(...)"

Potrivit art.209 alin.1 lit.a și lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;(...)

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect

impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Potrivit dispozițiilor legale citate, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu se poate investi decât cu soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale prevăzute de lege, respectiv decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, în condițiile prevăzute de art.209 alin.1 lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea capatului de cerere din contestație privind cererea de restituire a sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii, întrucât nu intra în competența sa de soluționare, motiv pentru care acesta va fi înaintat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili spre analiză și competență soluționare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de .X. lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de .X. lei.

2. Desfiintarea parțială a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-CS .X./25.03.2015*, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentand:

- TVA in suma de .X. lei;
- accesorii aferente TVA, in suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

3. Constatarea necompetentei materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea cererii de restituire și transmiterea dosarului pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili spre analiză și competență soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**