

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1067 din 11 decembrie 2014
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. XXXXXXX S.A. din municipiul xxxxxxi, județul xxxxx

Cu adresa nr. xxxx/xx.xx.xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiesti** sub nr. xxxx/xx.xx.xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice cccc** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. XXXXXXX S.A.** din municipiul xxxx, **județul xxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. xxxx/xx.xx.xxxx* emisă de reprezentanți ai A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere contestată a avut la baza măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

S.C. XXXXXXX S.A. are sediul în municipiul x, județul x, str. x și codul unic de înregistrare fiscală RO x.

Obiectul contestației îl constituie suma de **x lei** reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xx xx xxxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. xxxxxx sub nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Sustinerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] Contestație, S.C. XXXXXXX SA , [...] împotriva Deciziei de impunere nr. xxxx/xx.xx.xxxx [...] prin care s-a dispus în mod neintemeiat și nelegal ca S.C. XXXXXXX SA să fie obligată la plata sumei de x lei, compusă din : Impozit pe profit: x lei, Dobânzi impozit pe profit: x lei, Penalități de întârziere impozit pe profit: x lei, Dobânzi TVA: x lei, Penalități de întârziere TVA : x lei [...]"

Referitor la impozitul pe profit Organele de inspecție au încadrat în mod eronat ca cheltuiala nedeductibila suma de x lei , reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, înregistrate în contul de cheltuieli 611" Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" .[...]Pentru toate facturile de reparații înregistrate pe cheltuieli, societatea a prezentat Situații de lucrări, situații reglementate pe de o parte de legislația în materie, respectiv Ordinul 1014/2001 emis de Ministerul Finanțelor Publice, [...] reglementate de art.21alin (4) m) din Codul Fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din H.G. nr.44/2004 „ [...] „ Organul de inspecție precizează ca formularul C5 nu conține lucrarea efectuată. Potrivit prevederilor art. 213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 Republicată privind Codul de procedura fiscal - Soluționarea contestației "Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei, [...]". În anexa la prezenta contestație sunt prezentate în detaliu lucrările efectuate pentru realizarea reparațiilor curente [...]" .

2. Organul de inspecție menționează în actul de control " : la verificare s-a considerat ca lucrările respective au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali...,societatea eronat înregistrează în contul 611 " cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" corect ar fi trebuit considerate investiții efectuate la mijloacele fixe respective'.

In baza căror prevederi legale organele de inspecție nu au competența tehnică [...]O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, reglementează la art. 94 „ Obiectul și funcțiile inspecției fiscale „ [...]„Situații le lucrări care au reprezentat lucrări de reparații și întreținere, lucrări de restabilire a stării inițiale a clădirilor, au fost efectuate de o echipă tehnică autorizată cu competente în acest domeniu.

.In invocarea prevederilor OMFP nr. 3055/2009, se omite intenționat pct. 106(1) " [...], . Iar la pct.107(1) se reglementează " [...]" "Lucrările efectuate de societate au fost efectuate pentru folosirea in burne conditii continue a acestora.

H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, reglementează la pct. III .2 " [...]" . Lucrările de reparații au avut ca SCOP exact restabilirea stării inițiale, nicidecum modificarea structurii sau îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali.

Concluzionând aspectele prezentate mai sus, consideram ca organele de inspecție fiscala au interpretat in mod abuziv încadrarea lucrărilor de reparații ca fiind lucrări de investiții, [...]

II. Referitor la TVA deductibila neacceptata la deducere aferente facturilor de avansuri înregistrate in evidenta tehnlco-operativa in anul xxxx .Organele de inspecție eronat nu au acordat drept de deducere a TVA provenit din facturile de avansuri, motivând neachitarea acestora.Prevederile legale care susțin deductibilitatea TVA aferenta avansurilor primite si neachitate luate corect in considerare de către noi, prevederi tendențios neluate in considerare de către organele de inspecție fiscala sunt următoarele :

. Codul Fiscal : art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii [...]; coroborat cu pct. 16*1 din H.G. nr.44/2004 [...]In cadrul CAPITOLUL IV - Discuția finala cu contribuabilul, in analiza si comentarea punctului de vedere exprimat referitor la concluziile inspecției fiscale, organele de inspecție, intenționat, nu au făcut aprecieri la prevederile oct. 16*1 din H.G. nr.44/prezentat mai sus , iar referitor la prevederile art.155 nu au luat in considerare reglementarea care permite deductibilitatea la momentul emiterii facturii înainte de incasarea acesteia, . Codul Fiscal: art. 155 Facturarea [...]ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere [...] coroborat cu pct. 46(1) din H.G. nr.44/2004 ,, [...] "Analizând modul de calcul al penalităților de întârziere, s-a constatat calcularea eronata a acestora , fără respectarea prevederilor art.120¹ din O.G. nr.92/2003 cu modificările si completările ulterioare, astfel:[...]

Mentionam faptul ca. partenerii noștri care au emis aceste facturi de avans au colectat TVA-ul aferent la data emiterii facturilor, si deci, prin deducerea noastră nu s-au prejudiciat cu nimic încasările la bugetul statului.

Concluzionând aspectele prezentate mai sus prevederile legale invocate susțin in totalitate deductibilitatea TVA din facturile de avansuri primite si neachitate.Daca factura , chiar si de avans, este emisa anterior incasarii avansului , atunci prevalează prevederile art. 134² alin (2) lila) din Codul fiscal. Furnizorul de bunuri/servicii a avut obligația colectării TVA la data emiterii facturii si, pe cale de consecința, beneficiarul are drept de deducere la același moment in conformitate cu prevederile art. 145(1) din Codul Fiscal.Având in vedere cele prezentate mai sus , solicitam pe aceasta cale sa desființați in întregime actele administrative fiscal contestate, respective Decizia de impunere nr. xxxx/xx.xx.xxxx si Dispoziția privind masurile stabilite de inspecția fiscal nr. xxxx/xx.xx.xxxx [...]"

II. Prin Raportul de inspectie fiscala xxxx/xx.xx.xxxx încheiat la S.C. XXXXXXX S.A., s-au stabilit următoarele:

„[...] capitolul III constatari fiscale [...]

In urma inspecției fiscale s-au stabilit diferente cheltuieli nedeductibile in suma de x lei ce reprezinta suma înregistrata in evidenta contabila de către societate in contul 611.. Cheltuieli cu întreținerea si reparațiile aferente următoarelor documente; -factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx emisa de SC x SRL in valoare totala de x lei din care TVA in suma de x lei -lista privind consumurile de materiale emisa de SC x SRL in valoare de x lei -lista privind consumurile de materiale emisa de SC x SRL in valoare de x lei.Ambele Liste menționate au fost înregistrate in evidenta contabila a SC Xxxxxx SA in luna x, fiind efectuat articolul contabil 611,, Chelt. Cu întreținerea si reparațiile ,.408.02., Furnizori-facturi nesosite. Pentru listele menționate au fost emise facturi fiscale in luna x, respectiv factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx si factura xxxx/xx.xx.xxxx.

Factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx reprezintă „Reparații si întreținere FNC,, avind anexata lista cuprinzind cantitățile de lucrări , cheltuielile directe fiind în suma de x lei (fără TVA).Menționam ca în lista sunt enumerate materialele, fără a fi specificate in mod concret lucrările executate.Lista privind consumurile de materiale emisa de SC x SRL in valoare de x lei si facturate in luna ianuarie x la denumirea produselor/serviciilor este înscris ..Reparații curente la fabrica FNC,,cheltuieli directe fiind în suma de x lei. Menționam ca in lista sunt enumerate materialele ,fara a fi specificate in mod concret lucrările executate.Lista privind consumurile de materiale emisa de SC x SRL in valoare de x lei si facturate in luna x. la denumirea produselor/serviciilor este inscris „Reparații curente sediu administrativ,,cheltuieli directe fiind in suma de x lei.Mentionam ca in lista sunt enumerate materialele, fără a fi specificate in mod concret lucrările executate.

Ținând cont de materialele consumate, de volumul acestora (otel beton, cărămidă) de prevederile OMFP. Nr. 3055/2009 , punctul 107, alin.2 si Lg .571/2003 , art.24, alin. (3) lit .d) , la verificare s-a considerat ca lucrările respective au fost realizate in scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, societatea eronat înregistrând sumele in contul 611 „cheltuieli cu întreținerea si reparațiile ,, corect ar fi trebuit considerate investiții efectuate la mijloacele fixe respective.Astfel diferența de impozit profit stabilita in urma verificării pentru anul x este in suma de x lei (anexa 2)Fapta de mai sus încalcă prevederile Lg.571/2003 , art. 24, . alin. 3.lit.d care prevăd.. [...]

De asemenea OMFP. 3055/2009 , punctul 107. alin.2 prevăd., [...]Pentru diferența stabilita in suma de x lei si pentru calculul eronat al impozitului pe profit in trimestre s-au calculat dobânzi in suma de x lei si penalități in suma de x lei conform OG92/2003 art. 120 si 120¹ .(anexa 3) [...]

Taxa pe valoarea adăugată

Au fost constatate, in perioada verificata, următoarele aspecte :

I. Achiziții de la SC x SRL CUI x

-SC Xxxxxxx SA înregistrează în evidența contabilă următoarea factură de avans emisă de SC x SRL către SC Xxxxxxx SA . respectiv factură nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei. Factura este emisă în baza contractului încheiat între cele două societăți nr. XXXX/XX.XX.XXXX contract ce are ca obiect asigurarea de către SC x SRL de a efectua lucrări de construcții și reparații a corpului administrativ și a incintei de producție aferent SC Xxxxxxx SA. La articolul IV al contractului, respectiv, „plata prețului,„ punctul 4.2 părțile au convenit ca beneficiarul să plătească avansuri în funcție de necesitățile prestatorului urmând a se regulariza la sfârșitul lucrărilor ce sunt cuprinse în prezentul contract. Inspecție fiscală la calculul de dobânzi.

II. Achiziții de la SC x SRL

-SC Xxxxxxx SA înregistrează în evidența contabilă următoarea factură de avans emisă de SC x SRL către SC Xxxxxxx SA , respectiv factură seria x nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei. Factura este emisă în baza contractului încheiat între cele două societăți nr. XXXX/XX.XX.XXXX, contract ce are ca obiect asigurarea de către SC x SRL a logisticii necesare și munca necalificată pentru campania de preluare a cerealelor achiziționate de SC Xxxxxxx SA în scopul producerii de nutrețuri combinate. La articolul IV al contractului. respectiv, „plata prețului,„ punctul 4.2 părțile au convenit ca beneficiarul să plătească avansuri în funcție de necesitățile prestatorului urmând a se regulariza la sfârșitul lucrărilor ce sunt cuprinse în prezentul contract.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat că factura nr. XXXX/XX.XX.XXXX nu a fost achitată de SC x SA. ulterior fiind emise de către SC x SRL facturile de storno a avansului facturat în luna x x .conform facturilor seria VX nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei și factura seria x nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei. De asemenea s-a constatat că obiectul contractului nu a fost realizat până la data expirării termenului din contract , respectiv x, avansul fiind stornat fără a fi facturată prestarea de serviciu menționată la art.III.I., Obiectul contractului.

III. Achiziții de la SC x SRL

-SC Xxxxxxx SA înregistrează în evidența contabilă următoarea factură de avans emisă de SC x SRL către SC Xxxxxxx SA , respectiv factură seria x nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei. Factura este emisă în baza contractului încheiat între cele două societăți, nr. XXXX/XX.XX.XXXX, contract ce are ca obiect asigurarea de către SC x SRL a lucrărilor de înlocuire și reparații a împrejmirii amplasamentului penlru SC Xxxxxxx SA .

La articolul IV al contractului. respectiv, „plata prețului,„ punctul 4.2 părțile au convenit ca beneficiarul să plătească avansuri în funcție de necesitățile prestatorului urmând a se regulariza la sfârșitul lucrărilor ce sunt cuprinse în prezentul contract.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat că factura nr. XXXX/XX.XX.XXXX nu a fost achitată de SC Xxxxxxx SA, ulterior fiind emise de către SC x SRL facturile de storno a avansului facturat în luna x ,conform facturilor seria x nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei Factura stornează factura din emisă în perioada x-x și o factură emisă anterior. De asemenea s-a constatat că obiectul contractului nu a fost realizat până la data efectuării inspecției fiscale . respectiv x. avansul fiind stornat fără a fi facturată prestarea de serviciu menționată la art.III.L. Obiectul contractului,„

IV. Achiziții de la SC x SRL

-SC Xxxxxxx SA înregistrează în evidența contabilă următoarele facturi de avans emise de SC x SRL către SC Xxxxxxx SA , respectiv factură seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei : factură seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei ; factură seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei ;factura seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei. Pentru factură seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei există încheiate contracte de prestări servicii nr. XXXX/XX.XX.XXXX. contract ce are ca obiect de a efectua servicii de dezapezire, curățare și întreținere a drumurilor adiacente , inclusiv incinta beneficiarului. La articolul IV al contractului. respectiv, „plata prețului,„ punctul 4.2 părțile au convenit ca beneficiarul să plătească avansuri în funcție de necesitățile prestatorului urmând a se regulariza la sfârșitul lucrărilor ce sunt cuprinse în prezentul contract.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat că factura nr. XXXX/XX.XX.XXXX nu a fost achitată de SC Xxxxxxx SA, ulterior fiind emisă de către SC x SRL factura de storno a avansului facturat în luna x ,conform facturii scria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de .x lei din care TVA în suma de x lei .De asemenea s-a constatat că obiectul contractului nu a fost realizat până la data expirării contractului , respectiv x, avansul fiind stornat fără a fi facturată prestarea de serviciu menționată la art.III. I., Obiectul contractului,„

Pentru facturile seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei factură seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei : factură seria x nr. XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în .suma de x lei există încheiat contractul de prestări servicii nr. XXXX/XX.XX.XXXX, contract ce are ca obiect -insilozarea la rece cu adaos de preparate sau umeda în funcție de necesități a cerealelor și plantelor furajere aparținând SC Xxxxxxx SA asigurând și logistica și depozitarea în depozite proprii sau terțe , după caz. La articolul IV al contractului , respectiv, „plata prețului,„ punctul 4 2 părțile au convenit ca beneficiarul să plătească avansuri în

funcție de necesitățile prestatorului urmând a se regulariza la sfîrșitul lucrărilor ce sunt cuprinse în prezentul contract.

Din analiza documentelor puse la dispoziție s-a constatat ca facturile seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei : factura seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei ; factura seria XXXX/XX.XX.XXXX în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei nr. XXXX/XX.XX.XXXX nu au fost achitate de SC Xxxxxxx SA, ulterior fiind emise de către SC x SRL facturile de storno a avansului facturat în lunile x conform facturilor seria XXXX/XX.XX.XXXX, seria VA nr. XXXX/XX.XX.XXXX. De asemenea s-a constatat ca obiectul contractului nu a fost realizat pînă la data de x . perioada pînă la care s-a efectuat inspecția fiscală , avansul fiind stornat fără a fi facturată prestarea de serviciu menționată la art.III. I.. Obiectul contractului.,
Menționam ca factura seria XXXX/XX.XX.XXXX ce reprezintă storno avans este în valoare totală de x lei din care TVA în suma de x lei întrucît pe factura nu este menționat ce document se stornează organele de inspecție fiscală au considerat storno parțial aferent contractului nr. XXXX/XX.XX.XXXX.

Cu adresa nr . XXXX/XX.XX.XXXX societatea înaintează „Lista solduri registrul cumpărări” emisă fără data de început, perioada de final fiind x lista ce reprezintă plăți detaliate aferente fiecărei facturi în cuprinsul acestei constatându-se compensări efectuate cu bilet la ordin sume ce au fost luate în calcul de organele de inspecție fiscală la calculul de dobânzi. Menționam ca între SC Xxxxxxx SA . SC x SRL , SC x SRL și x SRL există relații de afiliere în sensul a d-na x și d-na x dețin părți sociale respectiv acțiuni, la societățile menționate. Anexam copie după facturile enunțate la capitolul TVA. fise furnizori-debitori (cont 409) SC x SRL . SC x SRL , SC x SRL, SC x SRL, fise furnizori (cont 401) SC x SRL , SC x SRL , SC x SRL, SC x SRL și după contractele menționate la acest capitol .

Tinînd cont de cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru facturile de avans înregistrate în evidența contabilă a societății, facturi ce nu au fost achitate. În afara faptului ca societatea nu a achitat avansurile pentru care și-a exercitat dreptul de deducere (condiție stipulată și în contractele încheiate între societățile enunțate la Capitolul IV pct.4.2). operațiunile pentru care au fost încheiate contractele nu au fost finalizate pînă la data de 31.08.2013 perioada pînă la care a fost efectuată inspecția fiscală, respectiv nu au fost efectuate prestările de servicii contractate, avansurile fiind stornate pe perioada termenului de valabilitate al contractelor.

Conform celor menționate mai sus considerăm ca societatea nu a respectat prevederile Lg.571/2003 ,art.134, alin.1, si 2 , 134¹ , alin.1 , art. 134², alin. 1 și alin. 2, lit.b. art.145. alin.2, lit a, art.146.alin.1, lit.a. art. 155. alin.1 și 5 și pct.69 .alin.2 și 3 din Normele de aplicare a Codului Fiscal - HG nr. 44/2004.[...]

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și avînd în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Controlul efectuat la S.C. Xxxxxxx S.A. concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx/xx.xx.xxxx și Decizia de impunere nr. xxxx/xx.xx.xxxx a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit din perioada x – x și a taxei pe valoarea adăugată din perioada x – x.

S.C. Xxxxxxx S.R.L. are ca obiect principal de activitate ”Fabricarea preparatelor pentru hrana animalelor de fermă” cod CAEN 1091.

1) Referitor la impozitul pe profit

* În urma verificărilor efectuate privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv perioada x – x, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de **x lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă totală de **x lei** (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere), conform prevederilor art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

Diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de **x lei** s-a datorat majorării profitului impozabil stabilit de societatea comercială cu cheltuielile nedeductibile fiscal în suma totală de **x lei** înregistrate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” aferente clădirilor deținute de către societate, facturate de către prestatorul SC x SRL, sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind investiții efectuate la mijloacele fixe, care se recuperează ulterior prin amortizare.

* Prin contestația formulată, S.C. XXXXXXXX S.A. invocă următoarele:

- prevederile Ordinului 1014/2011 și art 21 alin (4) lit m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și prezintă în susținere dovezi constând în diverse situații de lucrări;

- organele de inspectie fiscala nu au competenta tehnica de a incadra aceste lucrari ca și investiții și invoca în susținere art. 94 alin (5) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala;

- nu s-a avut în vedere pct. 106(1) din OMFP 3055/2009 privind cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe;

- pct III 2 din HG 2139/2004 privind aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

* In drept, legislația în vigoare prevede:

Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 24 Amortizarea fiscală

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

- Ordinul nr. 3.055/29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, actualizat, prevede:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.[...]

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

- H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, reglementează la pct. III.2 “Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Cheltuielile cu reparațiile la mijloacele fixe au ca scop restabilirea stării inițiale a mijloacelor fixe și utilizarea continuă a acestora, fara a avea ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și ele se înregistrează ca și cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Cheltuielile ulterioare care au drept efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, care se pot realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare, sunt considerate cheltuieli cu investițiile.

În cazul de față, societatea a înregistrat în evidența contabilă a anului x în contul 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” suma totală de **x lei**, facturată de prestatorul S.C. x S.R.L., astfel:

- x lei conform facturii nr. xxxx/xx.xx.xxxx în valoare totală de x lei;

- x lei conform unor liste privind consumurile de materiale înregistrate în evidența contabilă în luna x (x lei + x lei), pentru care au fost emise facturi în luna x.

Factura susmenționată reprezintă “*Reparații și întreținere FNC*”, celelalte lucrări reprezintă reparații curente la fabrica FNA și la sediul administrativ, iar listele de materiale cuprind materiale fără a se preciza în mod concret lucrările executate.

Având în vedere categoriile de materiale consumate (oțel beton, cărămidă, ciment, etc.) și valoarea acestora, respectiv x lei, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au încadrat lucrările efectuate la clădirile deținute în proprietate în categoria investițiilor efectuate la imobilizările corporale existente în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, investiții care majorează valoarea mijloacelor fixe și care se recuperează treptat prin cheltuieli lunare de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) lit. d) din Codul Fiscal și pct. 107 alin. (2) din Ordinul nr. 3055/2009.

Această concluzie rezultă și din situațiile de lucrări depuse de societate în susținerea contestației, respectiv faptul că au fost efectuate lucrări de investiții la clădirea sediului societății și la fabrica de nutrețuri combinate la pereții exteriori, lucrări de înlocuire cosuri de fum, accesorii centrala termică, placări cu regips pereți și tavane, finisaje interioare superioare la pereți și tavane, impermeabilizare de fundații, înlocuire și refacere instalații electrice, consolidări, buceardarea pereților în scopul efectuării unei mai bune izolații, lucrări de amploare care depășesc nivelul unor simple lucrări de reparații, și care îmbunătățesc parametri tehnici a clădirilor respective.

Referitor la susținerea societății privind prevederile art.94 alin.(5) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, textul complet prevede: „Nu intra în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico -științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții. ”, menționăm:

- Conform art. 6 din același act normativ, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege:

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

- Acest text se referă la cazurile în care organele de cercetare penală solicită verificări organelor fiscale, însă nu suntem în această situație.

Astfel, susținerile din contestație nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestației și ele nu pot conduce la modificarea constatarilor organelor de inspecție fiscală, care au stabilit corect că suma de x lei înregistrată de societate ca o cheltuială cu reparațiile mijloacelor fixe este nedeductibilă fiscal, în baza prevederilor legale mai sus citate, drept pentru care societatea datorează pentru anul x un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei (x lei x 16%).

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de x lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de x lei, calculate în baza prevederilor art. 119 alin (1), art. 120 alin (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, și conform principiului de drept „*accesoriul urmează soarta principalului*”.

2) Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată

* Verificarea taxei pe valoarea adăugată a cuprins perioada x -x, iar în urma inspecției fiscale s-au calculat accesorii aferente TVA în sumă totală de x lei (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere) conform prevederilor art. 119 alin. (1), art 120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, accesorii calculate pentru perioada x – x și pentru întârzierea la plată a TVA în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA din facturi de avans primite de la diferite societăți furnizoare, fără a face dovada faptului că avansurile au fost destinate operațiilor taxabile, avansurile nu au fost plătite beneficiarilor, nu au fost urmate de nicio prestare de servicii sau livrare de bunuri, facturile de avans au fost stornate și contractele cu furnizorii de bunuri și servicii nu au fost duse la îndeplinire.

Astfel, la control, s-a constatat că societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă facturi de avansuri emise de furnizorii: S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. și S.C. x S.R.L. în baza unor contracte încheiate între părți (între toate aceste societăți existând relații de afiliere), însă obiectivele acestor contracte nu au fost finalizate până la data de x (data controlului), facturile de avans nu au fost plătite în totalitate de societatea contestatoare și în plus, ele au fost stornate.

Având în vedere că societatea nu a realizat operațiuni taxabile ca urmare a contractelor încheiate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA înscrisă în facturile de avans în perioada dintre data emiterii facturilor și data stornării acestora, și drept consecință, au calculat accesorii aferente TVA pentru această perioadă în sumă totală de x lei (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere), conform anexei nr. 6 la raport.

Prezentăm mai jos situația facturilor de avans emise de cei patru furnizori.

a) S.C. xS.R.L. a emis pentru societatea contestatoare factura de avans nr. xxxx/xx.xx.xxxx în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei, obiectul contractului dintre părți fiind efectuarea lucrărilor de construcții și reparații pentru corpul administrativ și pentru incinta de producție.

Factura de avans a fost achitată de societatea contestatoare, dar a fost stornată cu factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

b) S.C. x S.R.L. a emis pentru societatea contestatoare factura de avans nr. xxxx/xx.xx.xxxx în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei, obiectul contractului dintre părți fiind asigurarea de către furnizor a logisticii necesare și muncă necalificată pentru campania de preluare a cerealelor achiziționate în scopul producerii de nutrețuri combinate. Factura de avans a fost stornată cu facturile nr. xxxx/xx.xx.xxxx și nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

c) S.C. x S.R.L. a emis pentru societatea contestatoare factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei, obiectul contractului dintre părți fiind asigurarea lucrărilor de înlocuire și reparații a împrejurimii amplasamentului pentru S.C. XXXXXXX S.A. Factura de avans a fost stornată cu factura nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

d) S.C. x S.R.L. a emis pentru societatea contestatoare patru facturi de avansuri în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei, respectiv facturile nr. xxxx/xx.xx.xxxx, nr. xxxx/xx.xx.xxxx, nr. xxxx/xx.xx.xxxx nr. xxxx/xx.xx.xxxx, obiectul contractului dintre părți fiind însilozarea la rece cu adaos de preparate sau umedă în funcție de necesități a cerealelor și plantelor furajere și respectiv efectuarea de servicii de dezăpezire, curățare și întreținere drumuri adiacente.

Facturile de avans au fost stornate ulterior cu facturile nr. xxxx/xx.xx.xxxx, nr. xxxx/xx.xx.xxxx și nr. xxxx/xx.xx.xxxx.

Societatea contestatoare a achitat parțial avansurile facturate cu bilete la ordin, respectiv suma totală de x lei.

Organele de inspecție fiscală menționează în referat că la calculul dobânzilor au fost luate în considerare plățile parțiale efectuate de societate pentru facturile de avansuri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut referitor la facturile de avansuri înregistrate de societate:

- parte din avansurile înscrise în facturi nu au fost încasate de furnizori;
- emiterea facturilor de avansuri nu a fost urmată și de o prestare de servicii sau o livrare de bunuri către societate;
- contractele cu furnizorii de bunuri și servicii nu au fost duse la îndeplinire;
- facturile de avansuri au fost stornate ulterior de furnizori fără a fi îndeplinite obiectivele contractuale;
- facturile nu respecta prevederile legale privind deductibilitatea TVA aferentă avansurilor;
- facturile de avansuri nu au generat operațiuni taxabile.

* Prin contestația formulată, societatea susține că în mod eronat nu i s-a acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de avans primite, dar neachitate, și invocă în susținere prevederile art 134² alin (1) și (2) lit a) din Codul fiscal și prevederile pct. 16¹ din HG 44/2004, considerând că are dreptul de a deduce TVA în baza facturilor emise de furnizori înainte de încasarea acestora. De asemenea, societatea invocă prevederile art 155 alin.(1) și art 146 din Codul fiscal, consideră că accesoriile stabilite au fost eronat calculate, și întrucât furnizorul a avut obligația colectării TVA, în consecință și beneficiarul are dreptul de a deduce taxa în același moment.

* In drept, Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

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;

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;"

* Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul Fiscal, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității acesteia, iar exigibilitatea reprezintă data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei de la persoanele obligate la plata acestei taxe.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, însă prin derogare, exigibilitatea intervine la data emiterii unei facturi înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, sau la data la care se încasează avansul (plata parțială).

În cazul de față, exigibilitatea taxei, respectiv obligația celor patru furnizori de a plăti TVA a intervenit la data emiterii facturilor de avans către societatea contestatoare (facturi neîncasate), și implicit dreptul de deducere a TVA pentru societatea contestatoare beneficiară ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede alin.(2) al art.145 din Codul fiscal: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.", respectiv condiția ca achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și de asemenea, dreptul de deducere a TVA este condiționat de deținerea unei facturi fiscale în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, conform art.146 alin.(1) lit.a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru obținerea de venituri impozabile, condiții care trebuie îndeplinite inclusiv în cazul facturilor de avansuri emise de furnizori.

Deci, deducerea TVA din facturile de avans implică automat efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru ca societatea comercială contestatoare să aibă drept de deducere a TVA pentru facturile de avansuri, prezentate mai sus, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansurilor, societățile comerciale furnizoare au prestat pentru această societate beneficiară serviciile menționate în contractele încheiate între părți, deci faptul că avansurile s-au finalizat printr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită, întrucât facturile de avansuri nu au fost urmate de prestarea serviciilor contractate, servicii care să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare, facturile de avansuri fiind stornate ulterior.

Drept urmare, chiar dacă societatea comercială contestatoare a prezentat facturi emise de furnizori în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, totuși nu a îndeplinit și condiția privind deductibilitatea TVA prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv ca achizițiile să fie destinate operațiunilor taxabile.

Întrucât achizițiile de servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, astfel că, prin emiterea facturilor de avansuri, care nu au fost achitate (partial) și care au fost stornate ulterior, nu s-a urmărit realizarea unui scop economic al tranzacțiilor, întrucât operațiunile nu s-au finalizat printr-o prestare de servicii.

Astfel, nefiind îndeplinită una din condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv ca achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile, condiție prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de x lei înscrisă în facturile de avansuri în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avansuri și data stornării avansurilor și în consecință datorează majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de x lei pentru perioada cuprinsă între data deducerii și data stornării facturilor de avansuri, sau data stingerii acestora prin plată, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

În fapt, prin operațiunile de emisie și stornare ulterioară a facturilor de avansuri de către furnizori, fără realizarea obligațiilor contractuale, s-a amânat de către societatea contestatoare beneficiară plata la bugetul de stat a TVA datorată pentru o perioadă de timp, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au calculat corect dobânzi și penalități de întârziere aferente acestei obligații bugetare neachitate.

Astfel, rezultă clar că emiterea facturilor de avansuri a fost realizată doar pentru ca societatea contestatoare să beneficieze (eronat) de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi pe perioada până la stornarea acestora.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi de avans) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, în situația în care, în urma inspecției fiscale s-a demonstrat că în cazurile prezentate, facturile de avansuri au fost stornate ulterior, rezultă că ele au fost emise doar în scopul de a obține un avantaj fiscal, respectiv dreptul de deducere a TVA pentru o anumită perioadă fiscală (facturile au fost emise în anul x, dar au fost stornate în anul x), astfel încât organele de inspecție fiscale sunt îndreptățite să solicite plata accesoriilor aferente taxei deduse în mod eronat, ținând seama de jurisprudența europeană în domeniu.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011 în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

"(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

precum și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv:

"Art. 6. - Exercitarea dreptului de apreciere

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

Art. 105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

La data controlului, societatea nu datorează TVA de plată, întrucât taxa facturată a fost stornată de furnizori prin emiterea facturilor de stornare.

Accesoriile aferente TVA în sumă de **x lei** au fost calculate pentru întârzierea la plată a TVA în sumă de **x lei** înscrisă în facturile de avansuri, calculul efectuându-se pentru perioada x – x conform anexei nr. 6 la raport, în baza art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120. - Dobânzi

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

Art. 120¹. - Penalități de întârziere

(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. [...].”

Referitor la susținerile din contestație, precizăm:

- motivul neacordării dreptului de deducere pentru TVA înscrisă în facturile de avansuri a fost acela că facturile de avansuri nu îndeplinesc prevederile legale pentru deductibilitatea TVA, întrucât ele nu au fost urmate de prestările de servicii înscrise în contracte, deci nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal.

Pct. 16¹ alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, citat în contestație, prevede că exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturilor pentru avansuri înainte de încasarea acestora, dar și înainte de realizarea faptului generator, respectiv înainte de prestarea serviciilor, care însă, în cazul de față nu au mai avut loc, astfel că societatea nu se încadrează în aceste prevederi.

- se invocă doar prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal și pct. 46(1) din norme referitoare la condiția pentru deductibilitate a TVA de a deține o factură în conformitate cu prevederile art. 155, însă nu se invocă și prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal referitoare la cealaltă condiție pentru deductibilitatea TVA, respectiv ca achizițiile să fie destinate operațiunilor taxabile.

- obligația furnizorilor de a calcula TVA nu conduce implicit la acordarea dreptului de deducere a TVA pentru beneficiar, ci acest drept se acordă doar dacă sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prezentate mai sus.

- se susține că penalitățile de întârziere au fost calculate eronat, respectiv obligațiile suplimentare stabilite eronat pentru lunile x și x nu întrunesc cele 90 zile de întârziere pentru aplicarea penalităților în cotă de 15%.

Însă, din anexa nr. 6 la raport privind calculul majorărilor și penalităților de întârziere se constată că nu au fost stabilite obligații de plată la TVA pentru lunile x x, ci pentru lunile xxx.

Penalitățile de întârziere în sumă de **x lei** au fost calculate pentru TVA în sumă de **x lei** aferentă lunilor iunie, iulie, august și octombrie 2012 (x lei + x lei + x lei + x lei) prin aplicarea procentului de 15%, conform prevederilor art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În contestație nu se fac alte precizări privind calculul considerat eronat al penalităților de întârziere (baza de calcul, numărul de zile de întârziere și penalitățile de întârziere).

Astfel, susținerile din contestație nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au considerat în mod corect că societatea comercială și-a diminuat nejustificat obligațiile de plată la bugetul de stat cu suma de x lei reprezentând TVA cuprinsă în facturile de avansuri stornate ulterior și în consecință datorează majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, mai sus citate, pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avansuri și data stornării avansurilor sau stingerii acestora prin plată.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru accesoriile aferente TVA în sumă de **x lei** (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere) calculate pentru întârzierea la plată a TVA în sumă de x lei înscrisă în facturile de avansuri, în conformitate cu prevederilor art. 119 alin (1), art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. XXXXXXX S.A.** din municipiul x, **judetul x**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. xxxx/xx.xx.xxxx*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

AVIZAT SEF B.S.C.,

ÎNTOCMIT,

DIRECTOR GENERAL,